

61987C0207

Conclusiones del Abogado General Lenz presentadas el 14 de junio de 1988. - GERD WEISSGERBER CONTRA FINANZAMT NEUSTADT AN DER WEINSTRASSE. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL PLANTEADA POR EL FINANZGERICHT RHEINLAND-PFALZ. - EFECTO DE LAS DIRECTIVAS - EXENCION DEL IVA - REPERCUSION DEL IMPUESTO. - ASUNTO 207/87.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 04433

Conclusiones del abogado general

++++

Señor Presidente,

Señores Jueces,

A. Hechos

1. En el asunto que hoy nos ocupa, se trata nuevamente de la interpretación de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, "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",⁽¹⁾ texto sobre el que existe abundante jurisprudencia.

2. Esta Directiva, en el punto 1 del párrafo d) de la parte B del artículo 13, dispone que los Estados miembros eximirán del impuesto "la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron". Con arreglo a su artículo 1, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que su régimen impositivo adaptado entre en vigor a más tardar el 1 de enero de 1978. Pero la Novena Directiva del Consejo, de 26 de junio de 1978,⁽²⁾ retrasó esta fecha hasta el 1 de enero de 1979 para Alemania y otros países.

3. Sin embargo, el Derecho interno no se adaptó a la Directiva en la República Federal de Alemania, como hemos visto en otros asuntos, hasta la Ley de 26 de noviembre de 1979, con efectos desde el 1 de enero de 1980, de manera que los intermediarios financieros sólo consiguieron a partir de entonces la exención fiscal (que no les concedía la Ley sobre el impuesto sobre el volumen de negocios en su versión de 16 de noviembre de 1973).

4. En su sentencia de 19 de enero de 1982,⁽³⁾ en el asunto 8/81, el Tribunal de Justicia respondió a una pregunta del Finanzgericht de Muenster en el sentido de que un intermediario financiero podía ampararse, a partir del 1 de enero de 1979, en la disposición del punto 1 del párrafo d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva cuando aquél no hubiera repercutido el impuesto. En

respuesta a una pregunta planteada por el Finanzgericht de Hamburgo, el Tribunal de Justicia confirmó de nuevo este criterio mediante sentencia de 10 de junio de 1982 en el asunto 255/81.(4)

5. Por más que señaló que la mencionada Novena Directiva no tenía efecto retroactivo, el Tribunal de Justicia, mediante sentencia de 22 de febrero de 1984, en el asunto 70/83,(5) decidió que, mientras no entrara en vigor la Sexta Directiva, un intermediario financiero podía ampararse en la disposición del punto 1 del párrafo d) de la parte B del artículo 13 de la citada Directiva, respecto a operaciones efectuadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, cuando aquél no hubiera repercutido el impuesto.

6. El demandante en el asunto principal ejerce, entre otras actividades, la de intermediario financiero, y los bancos para los que trabaja le pagan comisiones en cuyas notas de abono no se menciona separadamente el impuesto sobre el volumen de negocios. De acuerdo con las declaraciones de impuestos realizadas por el demandante en los meses de junio y diciembre de 1980, las comisiones percibidas en 1978 y 1979 fueron incluidas entre sus actividades sujetas al impuesto.

7. Al tener conocimiento de la jurisprudencia mencionada, el demandante solicitó la consiguiente modificación de su base imponible.

8. Al ser desestimada su petición de modificación, presentada en abril de 1982, la determinación de la base imponible correspondiente al ejercicio de 1979 fue objeto de un primer procedimiento, que en realidad se resolvió, en primer lugar, por una decisión modificativa de la Administración de Hacienda dictada el 11 de julio de 1983, que eximía del impuesto las comisiones percibidas por el demandante por sus operaciones como intermediario financiero.

9. Sin embargo, se inició un segundo procedimiento judicial una vez que, examinado el asunto por segunda vez para esclarecer si se había repercutido el impuesto sobre el volumen de negocios de modo encubierto, se llegó a responder afirmativamente a dicha cuestión y después de que, en abril de 1985, se modificó la liquidación fiscal de forma que se sujetaron nuevamente a impuesto las operaciones de intermediación financiera.

10. Después de que se desestimara en marzo de 1985 la demanda de modificación de la base imponible, interpuesta en diciembre de 1984 por el demandante, se inició un nuevo procedimiento judicial acerca de la determinación de la base imponible del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio de 1978.

11. Hasta la fecha, el demandante aún no ha satisfecho cantidad alguna en concepto de IVA por las operaciones en cuestión. Estos asuntos se han acumulado para darles un tratamiento común; el demandante, para fundamentar su punto de vista, según el cual debía haber sido eximido del impuesto, invocó la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, negando además que hubiera repercutido el impuesto de modo encubierto, después de haber subrayado que sólo la repercusión realizada abiertamente produciría consecuencias.

12. En un primer momento, la Administración de Hacienda demandada estimó ante todo que el demandante no podía pretender la exención fiscal para los ejercicios de 1978 y 1979, porque la legislación alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios no contenía a la sazón ninguna disposición que permitiera semejante exención; se atenía pues a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof(6) y mantenía que las disposiciones de la Sexta Directiva relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, que establecía la exención, no debían tenerse en cuenta hasta que se hubiera adaptado a ellas el Derecho nacional. Además, la Administración de Hacienda se apoyaba en una carta del Ministro federal de Hacienda, de 27 de junio de 1983, en la que éste se pronunciaba sobre los problemas planteados en los procedimientos principales. Según el Ministro, se debería considerar también la repercusión encubierta como una repercusión a los efectos de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Siempre según el Ministro, para demostrar que dicha

repercusión no había tenido lugar, había que probar que las empresas que practicaron operaciones de intermediación financiera en el ejercicio de 1978 disminuyeron proporcionalmente la comisión en el ejercicio de 1979 (respecto a las comisiones devengadas en los ejercicios de 1979 y 1978, habría que partir, pues, de la hipótesis de que ya se había repercutido el impuesto sobre el volumen de negocios puesto que era debido de todas maneras en las operaciones de intermediación financiera realizadas durante el segundo semestre de 1978 y que, por tanto, ya había sido repercutido).

13. Ante estas explicaciones, el órgano jurisdiccional al que se sometió el asunto apreció problemas de Derecho comunitario, en primer lugar sobre si se puede alegar directamente la Directiva y, por otro lado, sobre si una repercusión encubierta produciría efectos en el sentido señalado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y por último sobre cuándo había que apreciar la existencia de una repercusión encubierta. Así pues, el citado órgano jurisdiccional, mediante resolución de 15 de junio de 1987, decidió suspender el procedimiento y someter al Tribunal de Justicia a las siguientes cuestiones prejudiciales, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE:

"1) Un intermediario financiero que no haya repercutido el impuesto sobre el volumen de negocios, ¿puede acogerse a la disposición relativa a la exención del impuesto citado respecto a las operaciones de intermediación financiera, prevista en el punto 1 del párrafo d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, para el caso de operaciones financieras efectuadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, así como para las realizadas durante 1979, si no ha entrado en vigor dicha Directiva?

"2) Si se contesta afirmativamente a la primera cuestión ¿sólo surge el hecho imponible cuando el impuesto sobre el volumen de negocios se repercute 'abiertamente' o también cuando se hace de manera 'encubierta' ?

"3) Si el hecho imponible surge también cuando se repercute de manera encubierta el impuesto sobre el volumen de negocios, ¿se repercute dicho impuesto de modo encubierto por el solo hecho de que el intermediario financiero, al concluir el acuerdo sobre la comisión de negociación, contara con pagar el impuesto sobre el volumen de negocios sobre dicha comisión?"

B. Definición de postura

A partir de cuanto hemos leído y escuchado, parece adecuado adoptar al respecto la siguiente postura.

1. Primera cuestión

14. Como ya hemos indicado, esta cuestión es consecuencia de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof en la que se fundaba la Administración de Hacienda. Esta jurisprudencia no quería plegarse a la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a la Sexta Directiva, relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, al haber declarado el Bundesfinanzhof que, hasta que no se adaptara a ella el Derecho nacional, no era posible alegar la disposición del artículo 13, que permite la exención. En consecuencia, el Finanzgericht consideró que la cuestión planteada en primer lugar no estaba aclarada.

15. Sin embargo, en su definición de postura planteada ante este Tribunal de Justicia acerca de la petición de decisión prejudicial, la Administración de Hacienda declaró que renunciaba al punto de vista del Bundesfinanzhof. Tal renuncia es, sin duda, la consecuencia de la anulación de las sentencias del Bundesfinanzhof por el Bundesverfassungsgericht en abril y en noviembre de 1987.(7)

16. A partir de la jurisprudencia del Bundesverfassungsgericht -y como no se ha propuesto ningún otro punto de vista que pueda llevarnos a otra apreciación- se puede desde ahora examinar simplemente la jurisprudencia recordada relativa a la Directiva IVA. Por lo tanto, no son necesarios otros motivos para afirmar, a propósito de la primera cuestión planteada por el Finanzgericht de Renania-Palatinado, que la disposición relativa a la exención del impuesto sobre el volumen de negocios para operaciones de intermediación financiera, prevista por el punto 1 del párrafo d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva /77/388/CEE) en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, puede alegarse respecto a las operaciones efectuadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978 y para las realizadas durante 1979 por un intermediario financiero cuando éste no haya repercutido el impuesto sobre el volumen de negocios.

2. Segunda cuestión

17. La segunda cuestión pretende aclaraciones sobre la expresión "cuando no haya repercutido el impuesto sobre el volumen de negocios", que aparece en las sentencias que he mencionado al principio de estas conclusiones;(8) más exactamente, se trata de precisar si sólo se debe tener en cuenta una repercusión abierta o si también debe tomarse en consideración una repercusión encubierta.

18. Como hemos oído, la jurisprudencia de los Finanzgerichte se niega en parte a apreciar también la repercusión encubierta y ello porque considera impracticable el criterio recomendado por el Ministerio federal de Hacienda.(9) Conforme a los términos de la carta del Ministro federal de Hacienda, de 27 de junio de 1983, que hemos mencionado antes (carta cuyos principios deben ser aplicables también respecto al primer semestre de 1978, con arreglo a una decisión de abril de 1984 de las Oberste Finanzbehoerden des Bundes und der Laender (autoridades superiores de Hacienda de la federación y de los Laender) es perfectamente posible apreciar una repercusión encubierta. Puede presumirse que existe semejante repercusión encubierta cuando no se haya demostrado que, en las empresas que han efectuado operaciones de intermediación financiera sujetas a impuesto en el ejercicio 1979, la comisión no ha disminuido en 1979 en la parte correspondiente al impuesto de 1978 o bien cuando (con relación al ejercicio de 1978, año en el que sólo se puede tomar en cuenta la exención fiscal en su primer semestre) no se haya demostrado que la comisión devengada en el primer semestre de 1978 sea inferior a la devengada en el segundo semestre.

19. a) Acerca de esta problemática, podemos decir de entrada que no hay ninguna aclaración a este respecto ni en la sentencia dictada en el asunto 15/81,(10) a la que hace referencia la carta del Ministerio federal de Hacienda, ni en el dictamen emitido por la Administración de Hacienda.

20. Como bien sabe este Tribunal, dicha sentencia se refería a si, al importarse una mercancía que fue vendida por un particular en el país de exportación, se puede percibir la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al país de importación o bien si el artículo 95 del Tratado CEE (que prohíbe gravar los productos nacionales) se puede interpretar en el sentido de obligar a tener en cuenta el IVA satisfecho en el extranjero que no se pueda reembolsar. Si lo que se quiere decir aquí es que es posible que mercancías importadas estén gravadas todavía con una parte del IVA satisfecho en el país de exportación, y entonces habría que deducir del importe del IVA exigible en el momento de la importación la parte residual del IVA satisfecho en el país de exportación (y que aún está incorporado al valor de las mercancías en el momento de su importación),(11) podemos, ciertamente, concluir que también se aprecie una repercusión encubierta del IVA respecto al artículo 95 (siempre que se trate de la venta de mercancías por particulares). Sin embargo, ello no aporta ningún criterio decisivo para dar una respuesta al problema totalmente diferente de la repercusión del IVA en el marco de un contrato de prestación de servicios por alguien que -según su propia opinión- es un contribuyente y no nos aclara tampoco el modo en que se debe tener en cuenta esta repercusión, en el caso que se invoque la

disposición de exención fiscal de la Sexta Directiva IVA, disposición a la que no se adaptó el Derecho nacional en los plazos establecidos.

21. b) Si nos basamos únicamente en el fallo de las sentencias mencionadas al principio de estas conclusiones y que incluyen la expresión "cuando no haya repercutido el impuesto sobre el volumen de negocios" se podría suponer que el Tribunal de Justicia ha hecho del enriquecimiento sin causa un elemento constitutivo del Derecho comunitario. Este punto fue ya abordado en otras sentencias en las que el Tribunal debía pronunciarse sobre el problema de la devolución de los impuestos nacionales percibidos en infracción del Derecho comunitario, con vistas a la armonización de determinados Derechos de los Estados miembros, que, como todos sabemos, juegan aquí un papel fundamental.

22. La sentencia dictada en el asunto 68/79(12) se refiere al ordenamiento jurídico danés, según el cual se efectúan devoluciones parecidas en el marco del régimen del enriquecimiento sin causa; el mismo Derecho tiene en cuenta que los impuestos estén incorporados en el precio de las mercancías y puedan ser repercutidos en las operaciones comerciales posteriores. Dicha sentencia reconoce que la protección de los derechos garantizados por el ordenamiento jurídico comunitario no exige la devolución de los impuestos indebidamente percibidos, pues ésta provocaría el enriquecimiento injusto de los beneficiarios. Así pues, desde el punto de vista del Derecho comunitario, nada se opone a que, conforme al Derecho nacional, los tribunales nacionales tengan en cuenta que los impuestos indebidamente percibidos puedan haber sido incorporados en los precios de la empresa sujeta al impuesto y repercutidos sobre los compradores.(13)

23. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del asunto 199/82.(14) En él se trataba del Derecho italiano, que también rehúsa la devolución de los impuestos indebidamente recaudados cuando su devolución lleve emparejado un enriquecimiento sin causa por parte de los beneficiarios. El Tribunal de Justicia, en el apartado 13, estima igualmente que, desde el punto de vista del Derecho comunitario, nada se opone a que los tribunales tengan en cuenta, conforme a su Derecho nacional, el hecho de que los impuestos indebidamente recaudados hayan podido ser incorporados al precio de las mercancías y repercutidos de este modo sobre los compradores; por ello, no se pueden considerar en principio contrarias al Derecho comunitario las disposiciones legislativas nacionales que excluyen la devolución de impuestos, derechos y tributos recaudados en infracción del Derecho comunitario cuando se haya probado que la persona obligada al pago de los mismos los ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos.

24. Sin embargo, un análisis de los fundamentos de Derecho de las sentencias que he citado al principio de las presentes conclusiones (en especial, los del asunto 8/81) pone de manifiesto que la reserva que se trata de interpretar aquí no debe entenderse en el sentido de las explicaciones expuestas en las sentencias 68/79 y 199/82; en realidad, no significa en modo alguno que se generalice un concepto jurídico conocido en diversos ordenamientos y se traslade al Derecho fiscal (de manera que tampoco será necesario examinar las objeciones que suscitarían semejantes generalización y traslado). Por el contrario, la mencionada reserva surge a partir de consideraciones que sólo se refieren al Derecho fiscal y se fundan en el régimen establecido por la Directiva IVA como reacción frente a las objeciones formuladas en su momento por la Administración de Hacienda demandada y por el Gobierno federal sobre si se podía invocar o no la exención contemplada en el artículo 13 de la Directiva IVA.

25. Se recordará que, respecto a la cuestión de si los particulares pueden ejercitar derechos fundados en la Directiva que aquí nos interesa, se ha observado que este punto de vista no era aceptable, por cuanto podía afectar a la situación jurídica de otros particulares (puesto que, en efecto, las directivas no pueden imponer directamente obligaciones a los particulares). Ahora bien, en caso de invocación a posteriori de la disposición de exención, quedaría afectada la situación jurídica de los beneficiarios de los servicios prestados por los intermediarios financieros,

puesto que sus deducciones se verían afectadas por ello. Me parece que esta cuestión fue examinada en el apartado 44 de la sentencia, cuando el Tribunal de Justicia declaró que los beneficiarios de la exención, por el hecho de hacer uso de ésta, renuncian necesariamente al derecho a deducir los impuestos soportados y que, al haberse acogido a la exención, no están en situación de poder repercutir ninguna carga, de manera que, en principio, los derechos de terceros no pueden quedar afectados. A este mismo punto se refiere el apartado 46 de la sentencia, en la que el Tribunal de Justicia declaró que, con respecto al argumento de que la Administración sacaba de la inseguridad jurídica producida por las exenciones reclamadas a posteriori por los contribuyentes, con arreglo a la Directiva, procede afirmar que esta objeción no es aplicable al caso de un contribuyente que se haya acogido a la exención en el momento de presentar su declaración de impuestos y, por tanto, no haya repercutido el impuesto al beneficiario de la prestación, de manera que los derechos de terceros no queden afectados.

26. De estas explicaciones se puede deducir que, tratándose de la repercusión del impuesto, el legislador pensó principalmente en una repercusión abierta, dado que la deducción del impuesto por el beneficiario de los servicios sólo es posible cuando dicho impuesto haya sido mencionado separadamente en la factura (hipótesis explícitamente contemplada por el apartado 46). La Comisión estima también que la reserva debe entenderse en este sentido y sólo en este sentido. A este respecto, aquélla apela a las exigencias de claridad y a la necesidad de sujetarse estrictamente al régimen establecido por la Directiva y, en especial, por su artículo 22 (que dispone que en las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente).

27. Puede sentirse la tentación de ir un poco más lejos y, partiendo de consideraciones que se remiten también al Derecho fiscal (consideraciones que, sin embargo, no aparecen en la sentencia citada), llegar a un concepto de la repercusión que incluya lo que se denomina repercusión encubierta. Semejantes consideraciones son fáciles de encontrar y pueden deducirse también con cierta claridad de la Decisión que el Finanzamt, demandado en el asunto principal, tomó sobre la reclamación que le fue presentada (y de la que se adjuntó copia a los autos remitidos a este Tribunal).

28. Premisa determinante de estas consideraciones es la hipótesis de que sólo se puede invocar un derecho cuando efectivamente se puede alcanzar el objetivo perseguido con él y según la cual, por tanto, el ejercicio del derecho está sometido a la misma condición. Además, habría que partir de que la exención prevista en el artículo 13 de la Directiva IVA no tiene por objeto beneficiar al contribuyente sino al consumidor final, que es quien normalmente soporta el IVA. Este objetivo ya no puede ser alcanzado efectivamente cuando se invoca la exención a posteriori, es decir, cuando la cuota del impuesto (cuya exigibilidad se presumió en el momento de presentar la declaración de impuestos) se ha repercutido entre tanto sobre el destinatario del servicio y repercutido por segunda vez por éste sobre quienes reciben los suyos y ya es prácticamente imposible efectuar la retrocesión. Ahora bien, basándonos en esta consideración y después de comprobar que generalmente la repercusión no se efectúa de manera abierta respecto al consumidor final ni, por lo demás, respecto a los destinatarios de servicios que, a semejanza de los bancos, no pueden deducir el impuesto, se podría admitir perfectamente que es lógico aceptar también que se puede repercutir el impuesto de modo encubierto, dentro de una interpretación correcta de la reserva formulada por la jurisprudencia, precisamente porque ésta es la única manera de garantizar que no se invoque la disposición de exención establecida en la Directiva cuando el objetivo que se persigue con dicha exención ya no puede alcanzarse.

29. No obstante, habría que preguntarse si esta interpretación es conforme con la voluntad del legislador comunitario manifestada en las directivas. Para justificar la introducción de la exención que nos ocupa en la Directiva, el legislador declaró que convenía establecer una lista común de exenciones con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.⁽¹⁵⁾ En cuanto a la misma disposición de

exención, su texto es el siguiente:

"Título X

Exenciones

"Artículo 13

"Exenciones en el interior del país

"A. ((...))

"B. Otras exenciones

"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) ((...))

"b) ((...))

"c) ((...))

"d) las operaciones siguientes:

"1. La concesión y la negociación de créditos ((...))"

30. A mi parecer, la mejor forma que tenía el legislador de llevar a la práctica su voluntad, expresada en dicho texto, de que la intermediación financiera quedara libre del impuesto sobre el volumen de negocios sería no sujetar tales operaciones a dicho impuesto. Por muy evidente que parezca, permítaseme observarlo así en un litigio en el que se trata precisamente de evitar este resultado. Así pues, si bien el único resultado posible de la aplicación de la Directiva, en principio, es la exención tributaria, toda excepción debe justificarse o bien por la ley o bien por otros principios generales del Derecho.

31. Las condiciones enunciadas en la parte B del artículo 13 de la Directiva sobre el impuesto sobre el volumen de negocios podrían ser eventualmente consideradas como una justificación. El primer objetivo que persiguen estas "condiciones" es "asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas".(16) Ciertamente, la mejor manera de alcanzar este objetivo es la exención del impuesto de las operaciones con "repercusiones encubiertas", pues cualquier otra regulación conduce a complicaciones como muestra precisamente el presente litigio.

32. Los otros objetivos de las "condiciones" enunciadas en el artículo 13, a saber, la prevención de todo fraude y evasión fiscales,(17) pueden quedar fuera de nuestras actuales consideraciones, porque son difícilmente aplicables a casos como el que nos ocupa.

33. La única cuestión que puede plantearse es la de si es necesario extender la obligación fiscal a las operaciones en que el importe tiene "repercusiones encubiertas ((...)) para ((...)) prevenir ((todos)) los posibles abusos". Será preciso responder aquí, en especial, al argumento según el cual no es otorgando la exención fiscal retroactivamente como se puede alcanzar el objetivo perseguido por dicha exención, que es abaratar el crédito. Al estudiar esta cuestión no podemos ignorar que no es el contribuyente, sino el Estado miembro incumplidor, el que, por su retraso en adaptar su Derecho nacional a la Directiva, impidió que el efecto deseado se produjera en el momento querido.(18)

34. Apenas cabe concebir que un Estado miembro pueda recaudar impuestos sobre operaciones no imponibles sólo porque él mismo haya impedido que se produzca el efecto deseado en el momento querido y porque así el contribuyente ha podido beneficiarse de una ventaja no prevista en principio. Si se razonara así se permitiría que un Estado miembro pudiera aprovecharse de su propio incumplimiento y comprometer la finalidad del Derecho comunitario, que es la exención fiscal de las operaciones correspondientes. El Derecho comunitario se opone a un razonamiento parecido y a las consecuencias que lleva consigo.

35. Por más que este resultado no sea enteramente satisfactorio porque el intermediario financiero obtiene una ventaja que no estaba inicialmente prevista, me parece de todos modos más fácilmente justificable que un resultado según el cual un Estado podría sacar ventaja de su propio incumplimiento.

36. Llego, pues, a la conclusión de que un intermediario financiero puede, en todo caso, ampararse en la Directiva cuando no haya repercutido el impuesto sobre el volumen de negocios de manera expresa. Así pues, no se aprecia la denominada repercusión encubierta.

3. Tercera cuestión

37. La tercera cuestión nos lleva a examinar si el impuesto sobre el volumen de negocios ya se ha repercutido de modo encubierto por el solo hecho de que el intermediario financiero, en el momento de la conclusión del acuerdo sobre la comisión, contara con pagar el impuesto sobre el volumen de negocios sobre dicha comisión. Así pues, esta pregunta viene a ser una presunción de que, según la normativa vigente en el momento de concluir el acuerdo sobre la comisión (normativa según la cual el impuesto sobre el volumen de negocios era debido también en las operaciones de intermediación financiera), el impuesto sobre el volumen de negocios siempre se ha repercutido a continuación.

38. Si adoptamos el punto de vista defendido anteriormente, es superfluo contestar a esta pregunta puesto que en el caso de "repercusión encubierta" ya no se toma en consideración una imposición respecto a los períodos de que se trata, de manera que ya no importa con qué "contaba" el intermediario financiero en el momento de concretar el acuerdo sobre la comisión.

39. Si, por el contrario, se adoptara la tesis aquí rechazada de que no se puede invocar la Directiva en caso de "repercusión encubierta del impuesto", para contestar a la pregunta (y sin pretender elaborar una teoría general exhaustiva de la repercusión) será conveniente recurrir a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia referente al Derecho nacional en materia de devolución y a la cuestión de la exclusión de la devolución de un impuesto indebidamente recaudado.

40. El principio que rige esta materia fue sentado por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 199/82,(19) en la que declaró que el Juez que debe juzgar sobre la devolución ha de ser libre para resolver si la carga del impuesto ha sido o no transferida a otros sujetos, lo que significa que debe tener en cuenta a este respecto todas las circunstancias del caso concreto (la sentencia dictada en los asuntos acumulados 331, 376 y 378/85(20) siguió el mismo criterio).

41. Hay que recordar también que ya se había subrayado, en la sentencia del asunto 68/79, que no se debería hacer prácticamente imposible el ejercicio de un derecho fundado en normas comunitarias, el cual tiene que ser protegido por los tribunales nacionales. Consiguientemente, y como se precisó en la sentencia dictada en los asuntos acumulados 199/82, 331, 376 y 378/85 y en la sentencia del asunto 104/86(21) a propósito de la repercusión de los derechos e impuestos nacionales indebidamente abonados, son incompatibles con el Derecho comunitario todas las modalidades de prueba que tengan por efecto hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil conseguir la devolución de los impuestos recaudados en infracción del Derecho comunitario.

42. Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha subrayado que es ilícito presumir que se han repercutido los impuestos indirectos, pues dicha presunción trata de que recaiga sobre el contribuyente la carga de la prueba de que los impuestos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos. Y tampoco es admisible una limitación de las formas de prueba (sentencia en los asuntos acumulados 331, 376 y 378/85 y en el asunto 104/86).

43. Esto me permite concluir que no es posible contestar con una simple afirmación a la tercera pregunta y que, por tanto, no es lícito basar el razonamiento en la presunción que se expresa en ella, precisamente porque, respecto a la cuestión de la repercusión efectiva, lo que importa es la posibilidad real de realizarla, posibilidad que puede haber variado de acuerdo con la evolución de la situación económica desde la celebración del acuerdo relativo a la comisión de negociación. Además, debemos considerar que la rígida regulación contenida en la carta del Ministro federal de Hacienda de 27 de junio de 1983 no parece aceptable, pues el propio Finanzamt demandado observa, en las explicaciones expuestas ante el Tribunal de Justicia, que al no haberse modificado el importe de la comisión, podrían entrar en juego los aumentos de costes así como la perspectiva de obtener mayores beneficios.

44. No obstante, en el marco del examen de todos los elementos del asunto, convendrá, sin duda, dar cierta importancia al hecho de que, cuando presentó sus declaraciones de impuestos, el mismo demandante en el asunto principal creía que sus operaciones de intermediación financiera eran imponibles (porque en aquel momento no existía aún jurisprudencia sobre si la Directiva IVA podía ser invocada antes de haber sido adaptado a ella el Derecho nacional). Además, debería darse también alguna importancia al hecho de que un contribuyente generalmente tratará de repercutir el IVA en el escalón económico siguiente, IVA que, conforme a las disposiciones aplicables, debe ser satisfecho por el consumidor final.

45. De este modo creo que he dicho todo lo que había que decir desde el punto de vista del Derecho comunitario sobre la tercera pregunta del Finanzgericht.

C. Conclusión

En resumen, propongo, pues, contestar a la petición del Finanzgericht de Renania-Palatinado del modo siguiente:

"La disposición relativa a la exención del impuesto sobre el volumen de negocios para operaciones de intermediación financiera, prevista en el punto 1 del párrafo d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) en materia de impuesto sobre el volumen de negocios, en defecto de ejecución de dicha Directiva, puede ser invocada para operaciones efectuadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978 así como para operaciones realizadas en

el transcurso de 1979, por un intermediario financiero, siempre que éste no haya repercutido abiertamente el impuesto sobre el volumen de negocios."

() Traducido del alemán.*

(1) DO 1977, L 145, pp. 1 y ss.; EE 09/01, p. 54.

(2) DO 1978, L 194, p. 16; EE 09/01, p. 102.

(3) Sentencia de 19 de enero de 1982 (Ursula Becker/Finanzamt Muenster Innenstadt, 8/81, Rec. 1982, p. 53).

(4) Sentencia de 10 de junio de 1982 (R.A. Grendel GmbH/Finanzamt fuer K^orperschaften in Hamburg, 255/81, Rec. 1982, p. 2301).

(5) Sentencia de 22 de febrero de 1984 (Gerda Kloppenburg/Finanzamt Leer, 70/83, Rec. 1984, p. 1075).

(6) Véase sentencia de 25 de abril de 1985: VR 123/84, BFHE 143, 383 = Betriebs-Berater 1985, p. 1317.

(7) Se trata de las sentencias siguientes: BVerfGE (Tribunal constitucional alemán) de 8 de abril de 1987 (75/223, Europarecht 1987, p. 333); BVerfGE de 4 de noviembre de 1987 (EuGRZ 88/120).

(8) Véase supra, apartado 4.

(9) Véase, por ejemplo, la sentencia del Finanzgericht de Muenster, de 31 de agosto de 1983, cuyo extracto figura en los autos del órgano jurisdiccional remitente.

(10) Sentencia de 5 de mayo de 1982 (Gaston Schul Douane Expeditur BV/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Roosendaal, 15/81, Rec. 1982, p. 1409).

(11) Apartado 34.

(12) Sentencia de 27 de febrero de 1980 (Hans Just/Ministerium fuer das Steuerverwesen, 68/79, Rec. 1980, p. 501).

(13) Véase apartado 26 de la sentencia.

(14) Sentencia de 9 de noviembre de 1983 (Amministrazione delle finanze dello Stato/SpA San Giorgio, 199/82, Rec. 1983, p. 3595).

(15) Undécimo considerando de la Directiva, DO 1977, L 145, p. 2; EE 09/06, p. 55.

(16) Véase a este respecto la sentencia Becker, Rec. 1982, p. 73, apartado 33.

(17) Véase a este respecto la sentencia Becker, Rec. 1982, p. 73, apartado 34.

(18) Véase sentencia Becker, ibíd., p. 76, apartado 47. También estaba pendiente en este asunto un proceso por infracción de contrato, pero fue archivado una vez que el Derecho nacional se adaptó a la Directiva (asunto 132/79).

(19) Ibídem, apartado 14.

(20) Sentencia de 25 de febrero de 1988 (*Fils de Jules Bianco/Directeur général des douanes et droits indirects*, asuntos acumulados 331, 376 y 378/85, Rec. 1988, p. 1099).

(21) Sentencia de 24 de marzo de 1988 (*Comisión de las Comunidades Europeas/República Italiana*, 104/86, Rec. 1988, p. 1799).