CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F. G. JACOBS

presentadas el 22 de febrero de 1990 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El presente caso tiene por objeto un litigio entre la Comisión y la República Federal de Alemania sobre la consideración de determinadas operaciones a efectos de los recursos propios de la Comunidad.

2. Los recursos propios de la Comunidad fueron regulados por primera vez por la Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970 [Decisión 70/243, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 94 28.4.1970, p. 19)]. Esta Decisión, a la que me referiré como «Decisión sobre Recursos Propios», establece que los impuestos agrarios y otras cargas [letra a) del artículo 2] y el arancel aduanero común y otros derechos [letra b) del artículo 2] constituyen recursos propios que deben entrar a formar parte del presupuesto comunitario. Dado que los ingresos obtenidos de dichas fuentes no son suficientes para equilibrar el presupuesto, el apartado 1 del artículo 4 establece que los recursos propios de la Comunidad incluirán también los procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») y obtenidos mediante la aplicación de un tipo que no supere un determinado porcentaje a una base imponible que viene determinada de manera uniforme por los Estados miembros con arreglo a la normativa comunitaria. El porcentaje máximo, inicialmente fijado en el 1 %, fue aumentado en 1985 al 1,4 % y fijado en dicho nivel por la Decisión 88/376 del Consejo, relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (DO L 185, p. 24), que introdujo asimismo un recurso propio adicional basado en la suma del PNB de los Estados miembros. Los recursos propios de la Comunidad son recaudados por los Estados miembros y transferidos a la Comunidad.

3. Las disposiciones relativas a la financiación del presupuesto comunitario con recursos propios no entraron plenamente en vigor hasta 1980. Uno de los pasos necesarios era el establecimiento de una base imponible uniforme para los recursos IVA, y ello fue llevado a cabo por la Sexta Directiva [Directiva 77/388/CEE 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54)]. El artículo 2 de la Directiva establece que estará sujeta al IVA cualquier entrega de bienes o prestación de servicios realizada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal. Sin embargo, los artículos 13 a 16 prevén la exención de determinadas operaciones.

4. Según la letra b) del apartado 3 del artículo 28, encuadrado en el título XVI —Disposiciones transitorias—, los Estados miembros podrán, durante el período transitorio, «continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro [...]». Las operaciones enumeradas en el

* Lengua original: inglés.

anexo F incluyen, en el apartado 5, «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios a las llamadas prestaciones (léase: a dichas prestaciones) efectuadas por los servicios públicos postales en el terreno de las telecomunicaciones».

5. El Reglamento nº 2892/77 del Consejo establece normas detalladas para el cálculo de la base de percepción de los recursos IVA (DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83). El apartado 1 del artículo 3 brinda a los Estados miembros la posibilidad de elegir entre dos métodos, «el método A» y el «método B». En realidad, de los autos del presente asunto resulta que todos los Estados miembros han optado por el «método B», según el cual la base de los recursos propios IVA será calculada dividiendo el total de los ingresos netos del IVA recaudados por el Estado miembro por el tipo del IVA, expresado en una fracción, o, si se aplicaran varios tipos del impuesto, por el tipo medio ponderado del IVA, expresado también en una fracción (artículo 6). El resultado es el de anular la incidencia de los diferentes tipos de IVA y basar efectivamente los recursos propios IVA en el volumen de negocios de todas las operaciones sujetas al IVA.

6. Lo crucial en el presente caso son las disposiciones del Reglamento nº 2892/77 relativas a las operaciones que deben tomarse en cuenta para la determinación de la base de percepción. El apartado 1 del artículo 2 del Reglamento nº 2892/77 establece que la base de los recursos IVA estará determinada a partir de las operaciones imponibles mencionadas en el artículo 2 de la Sexta Directiva con la excepción de las operaciones exentas conforme a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva. Según el tercer guión del apartado 2 del artículo 2, las operaciones que los Estados miembros continúen considerando exentas, en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva (es decir, aquellas que están exentas únicamente de forma transitoria), «deberán tomarse en cuenta para la determinación de los recursos IVA». El apartado 2 del artículo 9 se refiere a la aplicación del apartado 2 del artículo 2. El segundo guión del apartado 2 del artículo 9 establece:

«Para las operaciones enumeradas en el anexo F de la Directiva 77/388/CEE que los Estados miembros continúen considerando exentas en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la citada Directiva, los Estados miembros calcularán la base de los recursos IVA como si estas operaciones estuvieran gravadas.»

7. La vigencia del Reglamento nº 2892/77, inicialmente limitada a cinco años, fue ampliada por el Reglamento nº 3550/82 del Consejo (DO L 373, p. 1) y por el Reglamento nº 3735/85 del Consejo (DO L 356, p. 1). El Reglamento nº 1553/89 del Consejo, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 155, p. 9) que era aplicable a partir del 1 de enero de 1989 y que sustituyó en gran medida al Reglamento nº 2892/77, establece un método único de cálculo de la base de los recursos IVA que corresponde al antiguo «método B» (artículo 3). Las disposiciones del apartado 2 del artículo 2 y del apartado 2 del artículo 9 del Reglamento nº 2892/77, que acabo de citar, se reproducen en el Reglamento de 1989 (apartado 2 del artículo 2 y apartado 2 del artículo 6).

8. De conformidad con la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y con el anexo F de la Sexta Directiva, la República Federal de Alemania exime del IVA las operaciones de la Deutsche Bundespost (Servicio de Correos de Alemania Federal) en el terreno de las telecomunicaciones. La consecuencia de dicha exención es que la Bundespost no puede beneficiarse del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, según el cual el sujeto pasivo está autorizado a deducir de las cuotas impositivas por él devengadas el IVA devengado o ingresado por los bienes

que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Sin embargo, al efectuar el cálculo de la base de los recursos IVA en relación con las operaciones de la Bundespost en el terreno de las telecomunicaciones para el período 1980/1985, la República Federal de Alemania dedujo del valor total de las operaciones el importe de IVA pagado por la Bundespost por las entregas y servicios que le habían sido prestados a ella con ocasión de dichas operaciones. Lo que la Comisión defiende en el presente procedimiento es que la República Federal no tenía derecho a realizar dicha deducción.

9. La controversia se centra en la interpretación de la exigencia del apartado 2 del artículo 9 del Reglamento nº 2892/77 de que, para las operaciones enumeradas en el anexo F de la Sexta Directiva que los Estados miembros continúen considerando exentas, éstos calcularán la base de los recursos IVA como si estas operaciones estuvieran gravadas. A juicio de la Comisión, esta disposición significa que el valor de las operaciones de que se trata debe incluirse en la base imponible, sin deducir el impuesto pagado en la fase precedente («taxe en amont») implícitamente contenido en el valor de aquéllas. Según el Gobierno alemán, significa que las operaciones deben ser tratadas a todos los efectos como si estuvieran gravadas; y si estuvieran gravadas, cabría deducir los impuestos pagados en la fase precedente con arreglo al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva. Ambas partes se basan en la redacción del apartado 2 del artículo 9, en el esquema general y en los objetivos de la normativa comunitaria.

10. En mi opinión, el tenor del apartado 2 del artículo 9 del Reglamento nº 2892/77 no apoya a ninguna de las partes de forma concluyente. Tras una lectura literal del texto, la exigencia de que la base de percepción para las operaciones enumeradas en el anexo F, se calcule «como si estas operaciones estuvieran gravadas» parece apoyar la tesis de la República Federal de Alemania. Por otra parte, dicho texto puede interpretarse simplemente en el sentido de que las operaciones de que se trata, si bien están exentas, deben incluirse en la base de recursos propios; en otras palabras, que dichas operaciones deben equipararse a operaciones imponibles tan sólo con este propósito pero no deben ser tratadas como si estuvieran gravadas a todos los efectos.

11. En relación con el esquema general de la normativa, la República Federal de Alemania alega que un principio fundamental del sistema IVA, expresado fundamentalmente en el artículo 11 de la Sexta Directiva, es el de que el IVA se liquida únicamente sobre el valor neto de los bienes o servicios en cada fase de producción o comercialización, y no sobre el IVA ya pagado o por pagar en cada fase. El método de la Comisión supondría la inclusión de un elemento de «impuesto sobre impuesto» en la base de los recursos propios, que sería contrario al principio del valor neto. La República Federal de Alemania aduce, asimismo, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también sustenta dicho principio, fundamentalmente las dos sentencias Schul (15/81, Rec. 1982, p. 1409 y 47/84, Rec. 1985, p. 1491).

12. La Comisión no discute el carácter fundamental del principio del valor neto, pero apunta acertadamente que este principio no es absoluto. De hecho quiebra cuando existe una operación exenta en la cadena de operaciones gravables. Cuando una entrega de bienes o prestación de servicios constituye una operación exenta, el proveedor no

puede deducir el impuesto pagado a sus propios proveedores y el impuesto se repercute por consiguiente como un gravamen encubierto incluido en el precio de venta. El comprador de tales bienes o el usuario de estos servicios tampoco puede deducir este gravamen encubierto de su propia carga fiscal, y el resultado es una acumulación de impuestos (o impuesto sobre impuesto) contraria al principio del valor neto. La totalidad de los ingresos IVA procedentes de dicha cadena de operaciones incluirá un elemento de impuesto sobre impuesto, y dicho elemento entrará a formar parte de la base de recursos propios. Por tanto, precisamente donde existan operaciones exentas, un elemento encubierto del impuesto no deducible pagado en la fase precedente puede entrar a formar parte de la base de percepción de los recursos IVA.

13. Además la jurisprudencia del Tribunal de Justicia apoya la tesis de que el principio del valor neto no es absoluto. En su reciente sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer BV and Concerto BV contra Inspecteur der Omzetbelasting, C-165/88, el Tribunal de Justicia destacó que las dos sentencias Schul, en las que se apoya la República Federal de Alemania en el presente caso, no se basaban en un principio general por el que se prohíba la acumulación de impuestos, sino en el artículo 95 del Tratado, que prohíbe la imposición discriminatoria de los productos importados (apartado 18). En la misma sentencia, el Tribunal de Justicia reconoció además que la armonización del IVA era todavía parcial y que, si bien la eliminación de la acumulación de impuestos es uno de los objetivos de la normativa comunitaria, dicho objetivo no ha sido alcanzado todavía (apartados 22 y 23). El Tribunal declaró, pues, que, en su estado actual de evolución, el Derecho comunitario no se opone a la aplicación de la legislación nacional que, en relación con el cálculo del IVA devengado en la venta de bienes usados adquiridos por empresas a particulares, que no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA, con objeto de revenderlos, no permite la deducción del impuesto pagado en la fase precedente que permanece incorporado al precio de venta de los productos. Resulta así que no cabe deducir una conclusión definitiva del principio del valor neto.

14. Por lo que se refiere a los objetivos de la normativa comunitaria, la Comisión ha querido manifestar que el método de cálculo aplicado por la República Federal de Alemania permite que el nivel del tipo del IVA repercuta directamente en la base de percepción de los recursos IVA, lo que es contrario al objetivo de neutralidad perseguido por el sistema de los recursos IVA. La Comisión destaca que el método alemán supone la deducción directa de una parte de los ingresos IVA de la base de percepción y argumenta que, dado que la cuantía de dichos ingresos está en función del nivel del tipo del IVA, la deducción permite que el tipo afecte a la base imponible de los recursos IVA y, por consiguiente, a la cuantía de dichos ingresos propios.

15. Sin embargo, en mi opinión, la República Federal de Alemania logra refutar dicho argumento. La República Federal de Alemania acepta que la cuantía del impuesto pagado en la fase precedente, y por tanto la cuantía de la deducción hecha con su método de cálculo, variará según el tipo de IVA aplicado, pero señala que, dado que la cuantía de la deducción equivale siempre exactamente a la cuantía del impuesto pagado en la fase precedente, no puede producirse efecto alguno sobre la base de percepción de los recursos IVA, que consistirá siempre en la suma del valor de compra neto y del valor añadido en la fase de la operación exenta. Esto no es extraño habida cuenta de que el método de cálculo utilizado por la República Federal de Alemania simula la imposición habitual, con lo cual, según manifiesta la propia Comisión, el tipo

de IVA no puede tener repercusiones sobre la base de percepción. En efecto, resulta evidente que es el método de la Comisión, y no el de la República Federal de Alemania, el que resulta incompatible con el objetivo de neutralidad. Dado que con el método de la Comisión el impuesto pagado en la fase precedente se incluye en la base imponible, y dado que su cuantía variará en función del tipo de IVA aplicado, este método permite que los aumentos o disminuciones del tipo del IVA tengan repercusiones directas sobre la base de percepción y, por tanto, sobre la cuantía de los recursos propios.

16. Esta consideración, sin embargo, no es decisiva. En mi opinión, la respuesta ha de buscarse en atención a los objetivos más amplios de la normativa comunitaria y a la función específica del apartado 2 del artículo 9 del Reglamento nº 2892/77. El objetivo del Reglamento nº 2892/77, de conformidad con la Decisión sobre Recursos Propios, es establecer una base imponible uniforme para los recursos IVA. Asimismo, uno de los objetivos de la Sexta Directiva es facilitar la determinación de dicha base imponible uniforme mediante la adopción de normas comunes para la recaudación del IVA. Implícito en el concepto de base imponible uniforme está el objetivo de asegurar un reparto equitativo y coherente de la carga de los recursos propios entre los Estados miembros o, por utilizar las palabras del Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones presentadas en el asunto 107/84, Comisión contra Alemania, Rec. 1985, p. 2655, de asegurar «un sistema uniforme de contribución de los Estados miembros» (pp. 2659 y 2662).

17. Debe recordarse que el apartado 1 del artículo 2 del Reglamento nº 2892/77 establece el principio fundamental de que la base de los recursos IVA estará determinada a partir de las operaciones imponibles mencionadas en el artículo 2 de la Sexta Directiva con la excepción de las operaciones exentas conforme a dicha Directiva. Las disposiciones transitorias del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva permiten a los Estados miembros continuar aplicando el impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo [letra a) del apartado 3 del artículo 28 y anexo E], continuar dejando exentas las operaciones imponibles [letra b) del apartado 3 del artículo 28 y anexo F], o conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de las operaciones exentas [letra c) del apartado 3 del artículo 28 y anexo G]. La aplicación de estas disposiciones transitorias puede distorsionar la base de percepción uniforme establecida en el apartado 1 del artículo 2 del Reglamento nº 2892/77, a menos que se introduzca un elemento corrector. A mi juicio, la función del apartado 2 del artículo 9 del Reglamento nº 2892/77 es la de introducir este elemento corrector.

18. Así pues, con arreglo al primer y tercer guiones del apartado 2 del artículo 9, para las operaciones enumeradas en la letra a) del apartado 3 del artículo 28 y en el anexo E de la Sexta Directiva y en la letra c) del apartado 3 del artículo 28 y letra a) del apartado 1 del anexo G respectivamente, la base de los recursos IVA se calculará como si estas operaciones estuvieran exentas: esto es coherente con la exención definitiva de dichas operaciones establecida por la Sexta Directiva y garantiza que la base de los recursos propios para dichas operaciones se calculará de la misma forma, con independencia de si los Estados miembros han hecho uso o no de las disposiciones transitorias. A la inversa, el segundo guión del apartado 2 del artículo 9, que es el que se discute en el presente caso, establece que las operaciones a que se refieren la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y el anexo F de la Sexta Directiva deberán ser tratadas como si

estuvieran gravadas: esto es coherente con el carácter imponible que la Sexta Directiva atribuye a dichas operaciones y restablece la igualdad de trato entre los Estados miembros en relación con el cálculo de las base de los recursos propios.

19. La función del segundo guión del apartado 2 del artículo 9 no es otra que suprimir el efecto de la exención transitoria de las operaciones enumeradas en el anexo F incorporando, a la base de percepción de los recursos IVA, aquellos recursos que se perderían como consecuencia de la exención, y lograr un resultado neutro tanto para los Estados miembros que opten por la exención transitoria como para aquellos que no lo hagan. A tal efecto, basta con incorporar la cuantía que formaría parte de la base de percepción si las operaciones de que se trata estuvieran gravadas.

20. Sin embargo, si bien este principio es correcto, la cuestión es cómo aplicarlo. La dificultad consiste en que, dado que el apartado 2 del artículo 9 se refiere a una situación hipotética (es decir, la situación que se produciría si las operaciones estuvieran gravadas), no existe un método claramente correcto para calcular la cuantía que debería incorporarse a la base de percepción. De hecho, la dificultad de concebir un método que permita alcanzar un resultado aproximadamente correcto lo ilustra el hecho de que la República Federal de Alemania haya utilizado en distintas ocasiones tres métodos de cálculo diferentes. De los autos del presente asunto resulta que de 1980 a 1982 su práctica consistía en deducir del volumen de las operaciones de la Bundespost en el terreno de las telecomunicaciones una compensación global del 13 %, que se consideraba equivalente a la cuantía del IVA pagado en la fase precedente. En 1983 optó por el método que se discute en el presente asunto, rectificando al mismo tiempo los cálculos realizados en los años anteriores. Por último, en 1987 adoptó otro método de cálculo con objeto de eliminar el elemento de «impuesto sobre impuesto» contenido en el valor de las operaciones.

21. Pero, aunque el principio sea difícil de cumplir, ello no significa que sea incorrecto. En cualquier caso, a mi juicio, el método defendido por la Comisión no puede aceptarse. Dicho método no permite tener en cuenta la cuantía de impuesto pagado por la Bundespost como parte del precio de compra de bienes y servicios. Dado que dicha cuantía, a falta de derecho a deducir, es normalmente repercutida a los clientes de la Bundespost, el método de la Comisión debe dar como resultado una valoración mucho más alta de las operaciones de que se trata de lo que resultaría si las operaciones fueran imponibles y existiera el derecho a deducir. Así pues, el método de la Comisión va más allá de lo necesario para restablecer la base de percepción uniforme y, al penalizar de hecho a los Estados miembros que optan por la exención conforme a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva, es incompatible con el objetivo de igualdad de trato que subyace a la normativa en materia de recursos propios.

22. Sin duda el método apoyado por la República Federal de Alemania puede ser objeto de la siguiente objeción y es que presupone que si las operaciones de la Bundespost en el terreno de las telecomunicaciones estuvieran gravadas, de modo que la Bundespost pudiera ejercer el derecho a deducir el impuesto pagado en la fase precedente, el volumen de negocios de las operaciones de que se trata quedaría reducido exactamente

en la cuantía del impuesto pagado en la fase precedente. Como señala la Comisión, en la práctica no es posible predecir el comportamiento de la Bundespost si las operaciones hubieran estado gravadas: podría optar entre no repercutir a sus clientes la totalidad o parte del beneficio de la deducción.

23. A pesar de este elemento de incertidumbre observado en el método de cálculo utilizado por la República Federal de Alemania, este método se acerca más, a mi juicio, al resultado correcto que el propuesto por la Comisión, que no hace deducción alguna del impuesto pagado en la fase precedente reflejado en las operaciones de la Bundespost. En cualquier caso, resulta irrelevante, a los efectos del presente procedimiento apoyar ningún método en especial. Basta con señalar que el enfoque general de la República Federal de Alemania es correcto y que la Comisión no ha logrado probar lo acertado de su propio enfoque.

24. La Comisión alega otros argumentos en favor de su propio método de cálculo y en contra del utilizado por la República Federal de Alemania. Así, afirma que su método es más simple y más fácilmente verificable y da como resultado una base de percepción más amplia (y por consiguiente más recursos propios) que el método opuesto. La Comisión destaca también que, si prevaleciera el método de la República Federal de Alemania, debido al plazo de tres años establecido para la modificación de las cuentas de los recursos IVA contemplado en el artículo 10 *ter* del Reglamento nº 2892/77 [introducido por el artículo 9 del Reglamento nº 3625/83 del Consejo (DO L 360, p. 1)], otros Estados miembros que hubieran aplicado conforme a Derecho el método de cálculo de la Comisión para las operaciones enumeradas en el anexo F sufrirían, respecto a la República Federal de Alemania, una desventaja permanente. Estos argumentos están indudablemente bien fundados desde el punto de vista práctico, pero no pueden prevalecer contra el claro propósito de la normativa en materia de recursos propios.

25. Por consiguiente, soy de la opinión de que el Tribunal de Justicia debe desestimar el recurso y condenar a la Comisión al pago de las costas.