



ESTUDIOS

■ **La inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA de acuerdo a la jurisprudencia del TJCE**

■ **Ángel Sánchez Sánchez**
Universidad de Alicante.
Miembro de la AEDAF

■ **RESUMEN:**

Aunque no exenta de cierta confusión, a través de diversas sentencias, el TJCE ha asentado una sólida línea jurisprudencial en cuanto a la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA. Este trabajo analiza las sentencias emitidas por el alto tribunal europeo en esta materia y perfila la doctrina que de ellas se deriva, fundamentada en el principio del vínculo directo entre prestación y contraprestación, esencial para determinar la sujeción al IVA de cualquier entrega de bienes o prestación de servicios.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Subvención, base imponible del IVA, jurisprudencia del TJCE, principio del vínculo directo.

■ **SUMARIO:**

1. Las subvenciones y el IVA.
2. La interpretación del concepto “subvención directamente vinculada al precio” según la normativa comunitaria y la jurisprudencia del TJCE.
 - 2.1. La doctrina del vínculo directo.
 - 2.2. Las “subvenciones directamente vinculadas al precio”.
 - 2.3. Conclusiones.

I. Las subvenciones y el IVA.

La percepción de subvenciones por un empresario o profesional puede tener dos tipos de consecuencias distintas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en función de la naturaleza de la subvención y de la transposición específica que cada Estado miembro haya realizado de la Sexta Directiva, reguladora del IVA. Por tanto, podemos distinguir dos grandes categorías de subvenciones a efecto de este impuesto.

Subvenciones vinculadas directamente al precio. En virtud de lo dispuesto en el artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva, estas subvenciones deben incluirse en la base imponible de la entrega del bien o la prestación de servicio a cuyo precio se vincula directamente la subvención. De esta forma, la percepción de la subvención ocasionará un incremento del IVA que se devenga en las operaciones realizadas por su beneficiario, que deberá ser ingresado en las arcas públicas y repercutido al cliente de la operación.

Resto de subvenciones (no vinculadas directamente al precio). Cuando un operador económico se encuentra en el régimen de deducción de prorrateo en el IVA (realiza simultáneamente operaciones que originan el derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho), el artículo 19.1 de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros para incluir en el denominador del porcentaje de prorrateo la cuantía de las subvenciones distintas a las vinculadas directamente al precio¹. En este caso, por consiguiente, al percibir la subvención se reducirá el porcentaje de deducción del IVA soportado por el operador económico que la recibe. Eso sí, esta consecuencia está condicionada a que el Estado miembro haga uso de la facultad prevista en el artículo 19.1 de la Directiva comunitaria.

En el caso del Estado español, el uso que se ha hecho de esta facultad ha seguido una azarosa trayectoria. El legislador de nuestro país decidió incluir las subvenciones (las no vinculadas directamente con el precio) en la regla de prorrateo a partir del 1 de enero de 1998. Desde muy pronto, sin embargo, la Comisión de las Comunidades Europeas consideró que el Estado español se había extralimitado en la adaptación realizada de la norma comunitaria. Por un lado, porque, además de incluir las subvenciones en el denominador del porcentaje de prorrateo, la Ley 37/1992, del IVA, establecía que la mera percepción de una subvención obligaba a aplicar esta regla especial de deducción. Por otro, por que se establecía un régimen particular para las subvenciones de capital recibidas para financiar la adquisición de determinados bienes y servicios.

Con fecha 10 de marzo de 2005, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) emitió una sentencia en la que daba la razón a la Comisión, al considerar que el Estado español había incumplido lo dispuesto en los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva. Un año después, en marzo de 2006, forzado por la resolución del alto Tribunal europeo, el legislador español modificó la Ley del IVA. La reforma introducida no se limitó a adecuar el contenido de nuestra normativa a lo dispuesto en la directiva comu-

¹ Como puede observarse, planteamos la facultad del artículo 19.1 de la Sexta Directiva de acuerdo a la interpretación que de ella ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 6 de octubre de 2005.

nitaria, sino que se eliminó cualquier efecto de las subvenciones sobre la deducción del impuesto. Es decir, el Estado español rehusaba la facultad prevista en el artículo 19.1 de la Sexta Directiva.

Por lo que respecta a la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA, la transposición de la norma comunitaria se recoge en el artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, en el que se fijan dos requisitos para considerar que una subvención se entiende directamente vinculada al precio:

- 1º. Que se establezca en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados.
- 2º. Que se determine con anterioridad a la realización de la operación.

Tradicionalmente, la Dirección General de Tributos (DGT) había interpretado este precepto, en concreto el concepto de “subvención directamente vinculada al precio”, de una forma que podríamos calificar como “estricta”, de acuerdo al “principio del vínculo directo”, o “principio de contraprestación”, asentado por la jurisprudencia del TJCE, especialmente en su sentencia de 3 de marzo de 1994 (Asunto Tolsma). Sin embargo, a partir fundamentalmente de 2004, la administración tributaria española altera su criterio, pasando a una consideración “laxa” de este concepto, mucho más alejada del principio de contraprestación. La DGT fundamenta su nuevo posicionamiento en la Sentencia del TJCE de 22 de noviembre de 2001, en la que se aborda directamente el término “subvención directamente vinculada al precio”.

Si bien debe reconocerse cierta confusión en su redacción, no comparto sin embargo la interpretación que la DGT hace de la sentencia de 22 de noviembre de 2001. Como trataré de argumentar en este trabajo, creo que el Tribunal europeo no se aleja de la doctrina del vínculo directo, sino que se reafirma en la misma. Más clara me parece todavía esta conclusión tras las sentencias de 15 de julio de 2004, relativas a las subvenciones para el desecado de forrajes. El TJCE vuelve a insistir en el principio de contraprestación, matiza lo que debe entenderse por el mismo y lo desvincula de cuestiones como el condicionamiento de la subvención a la realización de una determinada actividad o la forma en la que se cuantifica la misma.

2. La interpretación del concepto “subvención directamente vinculada al precio” según la normativa comunitaria y la jurisprudencia del TJCE.

Para abordar el análisis de la polémica cuestión que aquí nos ocupa, es fundamental tener en cuenta, en primera instancia, el contexto normativo en el que se inserta. Nos referimos, en concreto, al hecho de que es en la determinación de la base imponible del impuesto donde surge la controversia origen del conflicto.

El artículo 11.A.1 de la Sexta Directiva establece que, para las operaciones realizadas en el interior del país, “la base imponible estará constituida: a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del pre-

sente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”.

Como puede observarse, el citado precepto define con carácter general la base imponible como “la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones...”, para añadir seguidamente: “... incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”. Es indiscutible, por tanto, que las “subvenciones directamente vinculadas al precio” a las que se refiere la norma son componentes de la base imponible; por ello, se hace necesario analizar previamente el concepto general de base imponible, entendida como “la totalidad de la contraprestación” y, especialmente, la doctrina jurisprudencial asentada hasta la fecha por el TJCE.

2.1. La doctrina del vínculo directo.

2.1.1. La doctrina del “vínculo directo” (STJCE de 8 de marzo de 1988).

A lo largo de numerosas Sentencias, el TJCE ha asentado la conocida como “doctrina del vínculo directo”, según la cual, para que exista sujeción al IVA debe existir una relación directa entre el bien entregado o servicio prestado (prestación) y la contraprestación recibida a cambio.

Así se pronuncia el alto tribunal europeo en su Sentencia de 8 de marzo de 1988, Asunto 102/86. En el litigio planteado, el Apple and Pear Development Council (en lo sucesivo, “Council”), es un organismo público que representa a los productores de manzanas y peras del Reino Unido. Sus actividades se refieren esencialmente a la publicidad, la promoción y la mejora de la calidad de las manzanas y de las peras producidas en Inglaterra y en el País de Gales. Para financiar sus gastos, una orden ministerial autoriza al Council a imponer a los productores una exacción anual obligatoria.

La cuestión que se plantea es si el ejercicio por el Council de las funciones que le son propias y el hecho de imponer la exacción descrita constituyen prestaciones de servicios sujetas al IVA.

Citando su Sentencia de 5 de febrero de 1981, el Tribunal afirma con rotundidad que “*el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida*”.

Tras analizar las funciones que desarrolla el Council, la forma en que se benefician los productores de las mismas y la relación de este beneficio con las exacciones satisfechas, el Tribunal concluye que “*de ello se deduce que las exacciones obligatorias como las impuestas a los productores no constituyen una contraprestación que tenga una relación directa con los beneficios que los productores individuales obtienen a través del ejercicio de sus funciones por*

el Council. En estas circunstancias, el ejercicio de dichas funciones no constituye pues prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva”.

En definitiva, debe existir un vínculo directo entre la prestación que realiza una de las partes y la contraprestación obtenida de la otra parte a cambio. Sólo si existe tal relación biunívoca, o contrato sinalagmático, existirá sujeción al IVA, y será, precisamente, el importe o valor de dicha contraprestación el que constituirá la base imponible del impuesto.

2.1.2. Precisión del “vínculo directo”: la “relación jurídica de intercambio”. (STJCEs de 3 de marzo de 1994 y de 17 de julio de 1998).

Sin lugar a dudas, es la Sentencia de 3 de marzo de 1994 en la que el Tribunal europeo asienta con mayor contundencia la doctrina del vínculo directo. Y no sólo eso, sino que además el TJCE concreta y perfila con mayor precisión dicho principio, como vamos a poder comprobar a continuación.

De los autos de esta sentencia se deduce que el Sr.Tolsma toca un organillo en la vía pública en los Países Bajos. Al mismo tiempo, presenta a los viandantes un platillo para recibir sus donativos; también llama a la puerta de las viviendas y de los comercios para solicitar una aportación, sin que, sin embargo, pueda hacer valer derecho alguno a una retribución. La cuestión de fondo que se plantea es si puede considerarse que el Sr.Tolsma efectúa una prestación de servicio sujeta a IVA, consistente en la interpretación de música en la vía pública, cuya remuneración viene constituida por los donativos recibidos a cambio.

Como decíamos, insiste el Tribunal en su anterior jurisprudencia. Así lo hace en el apartado 13 de esta sentencia: “13. En las sentencias de 5 de febrero de 1981... y de 23 de noviembre de 1988..., el Tribunal de Justicia precisó al respecto que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado y que, por consiguiente, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase también la sentencia de 8 de marzo de 1988...)”.

A continuación, es en el apartado 14 en el que el Tribunal precisa lo que debemos entender por vínculo directo: “De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza “a título oneroso”... y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”.

Por tanto, quiero hacer hincapié en ello, debe existir una “relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas”. Sin ella, ni se produce la sujeción al impuesto ni, en consecuencia, existe base imponible gravable. Además, se establece el contenido de este último parámetro: la “retribución percibida por quien efectúa la prestación” o el “contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”.

En el asunto objeto de controversia, el Tribunal entiende que, *“por una parte, no existe ningún pacto entre las partes, puesto que los viandantes entregan voluntariamente un donativo cuyo importe determinan ellos mismos libremente. Por otra parte, no existe ningún vínculo necesario entre la prestación musical y las entregas de dinero a que da lugar. Así, los viandantes no han pedido que se toque música dedicada a ellos; además, no entregan cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas en la que pueden intervenir consideraciones de simpatía”*. Por consiguiente, se niega la existencia de una prestación de servicios sujeta a tributación.

En su Sentencia de 14 de julio de 1998, el TJCE, tras citar la Sentencia antes comentada, insiste en la necesidad de la existencia de una relación jurídica entre las partes para que exista sujeción al IVA. Es precisamente en dicha existencia en la que se fundamenta el Tribunal para concluir que en el asunto planteado concurre una prestación de servicios: *“Por lo que se refiere, en segundo lugar, al carácter oneroso de una prestación de servicios, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”*... *“En el caso de autos, no puede negarse que entre el Banco y la parte que contrata con él existe una relación jurídica sinalagmática en el marco de la cual las dos partes de la operación se comprometen recíprocamente a ceder cantidades de una determinada divisa y a recibir su contravalor en otra divisa”*.

2.1.3. El principio de “subjetividad de la contraprestación”. (STJCE de 23 de noviembre de 1988).

El 23 de noviembre de 1988, el TJCE dictó otra sentencia en la que volvía a establecer el principio de relación directa entre prestación y contraprestación.

Naturally Yours es una sociedad de venta al por mayor de productos de belleza, destinados a ser revendidos por minoristas (“asesoras de belleza”) que acuden a amigas y conocidas (“anfitrionas”) para organizar reuniones privadas en las que se ofrecen a la venta los productos de Naturally Yours. Las asesoras de belleza compran los productos de Naturally Yours a precio de mayorista y los venden, durante las reuniones, al precio de minorista que recomienda la sociedad; la diferencia entre ambos precios constituye el beneficio al que tienen derecho las asesoras.

Para recompensar a las anfitrionas por organizar las reuniones en cuestión, la asesora de belleza les ofrece gratuitamente uno de los productos puestos a la venta a modo de “obsequio de recuerdo”. Cuando este tarro de crema se utiliza para este fin, Naturally Yours lo entrega a la asesora de belleza al precio de 1,50 UKL, en vez de su precio normal al por mayor de 10,14 UKL.

La cuestión a resolver se centra en determinar cuál es la base imponible de los productos que Naturally Yours vende a las asesoras de belleza a precio rebajado por ser destinados

a obsequio de recuerdo. En concreto, si debe considerarse que lo que recibe aquélla, a cambio del producto, es sólo el precio (1,5 UKL) o también el servicio consistente en la organización de la reunión en la que se comercializan los productos.

Tras analizar el sistema de ventas, el Tribunal señala que la razón por la que Naturally Yours acepta vender el tarro de crema destinado a obsequio a un precio tan bajo es el hecho de que las asesoras de belleza organizan las reuniones a través de las anfitrionas. Además, durante la vista se manifestó que cuando la asesora de belleza no presta el servicio previsto por no encontrar una anfitriona que organice la reunión, el tarro de crema debe ser devuelto o pagado al precio corriente de venta al por mayor. Siendo así *“debe observarse que existe una relación directa entre la entrega del tarro de crema a precio muy bajo y el servicio prestado por la asesora de belleza”*.

Además, citando de nuevo la Sentencia de 5 de febrero de 1981, el TJCE introduce un nuevo principio, que podríamos definir como el de “subjetividad de la contraprestación”: *“Resulta, en primer lugar, que la contraprestación debe poder expresarse en dinero y, en segundo lugar, que es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado conforme a criterios objetivos”*.

En mi opinión, este principio de subjetividad complementa y refuerza el principio de relación directa. De la exigencia de una relación biunívoca, de un *quid pro quo* entre prestación y contraprestación para que exista sujeción al IVA, se desprende la necesidad de que el importe de la base imponible sea la contraprestación efectivamente recibida, de su valor subjetivo y específico en esa operación, y no de un valor estimado de manera objetiva.

En consecuencia, el Tribunal concluye que *“en el presente asunto, las partes contratantes han reducido en una cantidad determinada el precio de venta al por mayor del tarro de crema a cambio de la prestación de un servicio por parte de la asesora de belleza, que consiste en lograr que las anfitrionas organicen reuniones de venta ofreciéndoles tarros como regalo. En estas circunstancias, es posible conocer el valor en dinero que las dos partes contratantes han atribuido a este servicio; dicho valor debe ser considerado igual a la diferencia entre el precio efectivamente pagado y el precio normal de venta al por mayor”*.

2.1.4. La existencia de consumo y de consumidor identificable. (STJCEs de 29 de febrero de 1996 y de 18 de diciembre de 1997).

En ambas sentencias se plantea la situación de un agricultor que percibe una subvención de la CE para el abandono de su producción (producción lechera, en un caso, y cultivo de patatas, en el otro). La cuestión a dilucidar es si el compromiso asumido por el agricultor de reducir su producción puede considerarse una prestación de servicios sujeta al IVA, cuya contraprestación es el importe de la subvención obtenido a cambio.

El Tribunal niega la existencia de tal sujeción, aunque no lo hace sobre la base de la doctrina del vínculo directo. Es más, podríamos afirmar que en los casos planteados existe una relación directa entre una prestación, la obligación de no hacer algo, con su correspondiente contraprestación, la subvención percibida a cambio. Para el Tribunal, no debe obviarse en ningún

momento que el IVA se aplica sobre el comercio de bienes y servicios con el objetivo de gravar el consumo. Si no existe tal consumo, no cabe la aplicación del impuesto.

En la Sentencia de 18 de diciembre de 1997, apartados 25 y 26, el Tribunal indica con toda claridad lo siguiente. *“Una transacción como la considerada en el asunto principal, a saber, el compromiso asumido por el agricultor de reducir su producción, no corresponde a este principio, puesto que no da lugar a ningún consumo. Como señaló el Abogado General en el punto 26 de sus conclusiones, el agricultor no presta servicios a un consumidor identificable ni una ventaja que pueda considerarse como un elemento constitutivo del coste de la actividad de otra persona en la cadena comercial... Al no ofrecer, ni a las autoridades nacionales competentes ni a otras personas identificables, ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas como consumidores de un servicio, el compromiso asumido por el agricultor de reducir su producción no puede calificarse de prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva”*.

En definitiva, con estas dos sentencias, el TJCE da un paso más, al establecer que no basta con que exista un vínculo directo entre prestación y contraprestación para que una transacción se someta a tributación en el IVA. Es necesario, además, que la misma se destine al consumo de un bien o servicio por parte de un consumidor identificable.

2.2. Las “subvenciones directamente vinculadas al precio”.

Debemos centrarnos ahora en la interpretación que debe darse al último inciso del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es decir, en qué se entiende exactamente por «subvenciones directamente vinculadas al precio».

En cuanto al contexto en el que actúa este concepto o, lo que es lo mismo, las circunstancias que deben concurrir para su aplicación, el TJCE ha reiterado en diversas ocasiones (entre ellas, en su Sentencia de 22 de noviembre de 2001) que la parte final del artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva contempla situaciones en las que participan tres sujetos, a saber: la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado.

Asentada esta premisa, habría que determinar cuándo se entiende que la subvención percibida por el organismo beneficiario se encuentra directamente vinculada al precio del bien entregado o del servicio prestado a un tercero. En este sentido, son muchos los argumentos y criterios apuntados por la jurisprudencia y la doctrina administrativa y científica para establecer si una determinada subvención se entiende vinculada o no al precio; argumentos tanto en sentido positivo como negativo. Analizaré, a continuación, algunos de los mismos.

2.2.1. La justificación de la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA.

Desde la perspectiva teleológica, podríamos intentar averiguar cuál fue la intención del legislador para incluir determinadas subvenciones, las directamente vinculadas al precio, en la base imponible de una operación realizada por el beneficiario de la subvención a favor de un tercero, distinto al organismo que la concede.

La Comisión ha señalado en alguna ocasión que *“el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva tiene como finalidad garantizar que la base imponible incluya toda la contraprestación abonada por la entrega de bienes o la prestación de servicios, tanto si la abonó el destinatario como si lo hizo un tercero, que puede ser un organismo público”* (Alegaciones en el Asunto C-353-00). Con ello se intenta evitar que determinadas subvenciones puedan influir en la competencia.

Sin embargo, como señaló el Abogado General en el asunto C-184-00, el argumento que formula la Comisión no es muy convincente. Puede decirse que, por definición, las subvenciones persiguen precisamente influir en la competencia, esa es normalmente su finalidad. Con objeto de evitar los efectos indeseados sobre la competencia, el Tratado CE prevé en los artículos 87 (actualmente artículo 83 CE, tras su modificación) y siguientes un sistema de vigilancia preventiva por la Comisión. ¿Por qué, entonces, deben sujetarse al IVA determinadas formas de subvención? A ello se añade que el efecto derivado de la aplicación del IVA es limitado. El hecho de saber que el IVA debe deducirse de la subvención puede inducir a quien la concede a aumentarla en un cierto porcentaje con el fin de compensar ese IVA.

Coincido plenamente con el Abogado General en que someter las subvenciones al IVA tiene escaso sentido, cuando no nulo. Al hacerlo, la autoridad pública simplemente recupera el dinero que ella misma u otra autoridad pública concedió; en este último caso gravar las subvenciones constituye una forma bastante enrevesada -y costosa- de reasignar los ingresos entre las autoridades públicas. Además, a menos que el importe recuperado en concepto de impuesto se compense mediante un incremento equivalente del importe de la subvención, gravar la subvención reducirá los efectos económicos que se pretende que consiga.

No obstante, si bien no comparto en absoluto que el fin último sea el de preservar la competencia, sí que estoy de acuerdo con la Comisión en que la finalidad de la redacción del artículo 11.A.1.a) es que la base imponible *“incluya toda contraprestación abonada por la entrega de bienes o prestación de servicios”*. De ello se infiere que sólo cuando un determinado elemento tenga naturaleza de contraprestación debe incluirse en la base imponible del impuesto. De hecho, como ahora veremos, este es el criterio por el que se decanta el TJCE para interpretar el concepto de *“subvención directamente vinculada al precio”*.

2.2.2. La influencia de la subvención sobre el precio de las operaciones.

La influencia que una determinada subvención pueda tener sobre el precio de la operación ha sido utilizada en numerosas ocasiones como parámetro para determinar su posible *“vinculación directa con el precio”*. En mi opinión, y así voy a intentar de demostrarlo, existe una gran confusión en la interpretación que se ha hecho de este criterio, especialmente por parte de la DGT española, a partir de diversas sentencias del TJCE.

En primer lugar, el simple razonamiento lógico nos permite concluir que la percepción de cualquier subvención por parte de un operador económico puede influir sobre el precio

de los bienes que entrega o los servicios que presta en el mercado. Normalmente, todo empresario fija, para sus outputs, aquel precio que le permite cubrir el coste de todos sus inputs más un excedente o beneficio empresarial adicional. Puesto que toda subvención, tanto de explotación como de capital, encierra una ayuda financiera para su beneficiario, es evidente que, *ceteris paribus*, el precio de venta de los outputs se reducirá.

Además, tampoco podemos admitir el argumento de que son las subvenciones que influyen sobre el precio “de manera determinable” las que deben considerarse directamente vinculadas con el precio. Cualquier organismo que reciba una subvención podría, con una contabilidad analítica lo suficientemente detallada, deducir con gran exactitud la medida en la que la subvención percibida, sea del tipo que sea, ha influido en el precio de sus outputs. Asumir tal razonamiento supondría posibilitar que cualquier subvención formara parte de la base imponible del IVA.

En el mismo sentido se pronuncia el propio TJCE en su sentencia de 22 de noviembre de 2001. En su apartado 11 se dice que *“procede observar que subvenciones como las descritas en la primera cuestión prejudicial -es decir las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los gastos de explotación- influyen casi siempre en el precio de coste de los bienes entregados y de los servicios prestados por el organismo subvencionado. En efecto, si dicho organismo ofrece bienes o servicios específicos, normalmente podrá hacerlo generalmente a unos precios imposibles de practicar si tuviese que repercutir sus costes y obtener beneficios al mismo tiempo”*. Y como consecuencia de ello, concluye en el siguiente apartado que *“el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA”*.

Así pues, la influencia de una subvención en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados no es condición suficiente para establecer que dicha subvención deba incluirse en la base imponible del impuesto. ¿Qué otra condición debe cumplir entonces la subvención para considerarse directamente vinculada al precio? A mi juicio, la respuesta la da el Tribunal en el mismo apartado de la misma sentencia, al utilizar el adverbio de complemento “además”. Veámoslo:

“No obstante, ha de destacarse que el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA. Para que una subvención esté directamente vinculada al precio de tales operaciones, en el sentido del artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, es necesario además, como observó acertadamente la Comisión, que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto”.

La respuesta me parece absolutamente lógica y coherente con la doctrina mantenida hasta ese momento (y también después) por el TJCE. La interpretación del concepto obedece,

en primera instancia, a su literalidad: *“directamente vinculada el precio”*; y en segundo lugar, a su contexto: la definición de la base imponible del tributo, que obliga a que la subvención aparezca como una mayor contraprestación de la operación, para lo que es necesario que se conceda *“con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada”*. Es decir, surge aquí de nuevo el principio del vínculo directo, al que voy a dedicar el siguiente apartado.

Cuestión distinta es que, por un razonamiento puramente lógico, para que una subvención tenga la naturaleza de contraprestación sea necesario que afecte al precio. Pensémoslo en los siguientes términos. Si la subvención la consideramos directamente vinculada al precio, aceptamos que forma parte de la contraprestación de la operación sujeta a IVA, que es un elemento más de la misma. Por tanto, si elimináramos dicho elemento, la contraprestación total inmediatamente se reduciría. *A sensu contrario*, una vez determinado el precio al que el empresario debe vender su bien o servicio en condiciones normales de mercado, la percepción de una subvención debe suponer la reducción del resto de la contraprestación, es decir, una reducción del precio satisfecho por el comprador.

Creo que así se deduce claramente de la sentencia de 15 de julio de 2004 (Asunto C-381-01)², básicamente por cómo comienza la redacción del apartado 30, al enlazar con el apartado anterior: En el apartado 29, el Tribunal establece de nuevo el principio del vínculo directo: *“Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta”*. Y continúa el apartado 30: *“Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por éstos. Por tanto, habrá que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencia Office des produits wallons, antes citada, apartado 14).”*

Como puede observarse, el apartado 30 no identifica el principio de contraprestación con la reducción del precio como consecuencia de la subvención. Lo que establecen los apartados 29 y 30 son dos requisitos que han de concurrir a la vez: la naturaleza de contraprestación de la subvención y, “por otra parte”, adicionalmente, la disminución del precio satisfecho por el adquirente en proporción a la misma.

En definitiva, a la hora de determinar si una subvención debe ser incluida en la base imponible, su influencia sobre el precio puede ser considerada como una condición necesaria, pero no suficiente. Es preciso que se conjugue con el segundo e imprescindible requisito al que ahora pasamos: su naturaleza de contraprestación.

² En esta fecha se dictó sentencia en los asuntos C-381-01, C-495-01, C-144-02 y C-463-02, todas ellas sobre la misma cuestión de fondo, la posible inclusión en la base imponible del IVA de las ayudas al desecado de forrajes, y con los mismos argumentos y conclusiones.

2.2.3. La vinculación de la subvención a la realización de una operación sujeta: el principio de contraprestación.

Como acabo de señalar, no debemos olvidar en ningún momento que la redacción jurídica objeto de controversia, “incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”, se inserta dentro de un precepto normativo más amplio, en el que se define la base imponible del IVA. Además, no perdamos de vista tampoco el significado del verbo “incluir”, con el que se inicia la sentencia que analizamos. La Real Academia Española lo define como “poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites”. De la redacción literal del artículo 11.A.1.a) se infiere de manera inmediata que el “algo” es la “subvención directamente vinculada al precio de las operaciones”, mientras que la “otra cosa” en la que se pone dentro es “la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener”.

Por consiguiente, para que una determinada subvención se incluya en la base imponible del impuesto debe tener necesariamente la naturaleza de contraprestación. Así lo ha dicho con carácter general el TJCE en su Sentencia de 3 de marzo de 1994 (Sentencia Tolsma), que ya he comentado: *“De lo anterior se deduce que una prestación de servicios... sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”*.

Y de igual forma lo ha reiterado al analizar en qué circunstancias una “subvención directamente vinculada al precio” debe incluirse en la base imponible. En concreto, lo dijo en la Sentencia de 22 de noviembre de 2001. Tras afirmar que para la inclusión de la subvención en la base imponible “es necesario además, ..., que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto” (apartado 12), especificó que así sucede cuando “el compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta” (apartado 13).

Es decir, la subvención debe configurarse de tal forma que el beneficiario tenga el derecho a percibirla al realizar una operación sujeta al IVA, esto es, una entrega de bienes o una prestación de servicios específica. Tal circunstancia, y ninguna otra, le confiere la naturaleza de contraprestación. Así queda de manifiesto en la conclusión final de la Sentencia (apartado 18):

“Teniendo en cuenta lo anterior, procede responder a las cuestiones planteadas que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador. Corresponde al órgano jurisdiccional

remitente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación”.

En una sentencia posterior, la de 13 de junio de 2002, el TJCE reitera su postura e insiste en el principio de contraprestación para incluir una subvención en la base imponible del IVA. Además, lo hace de nuevo fundamentándose en la doctrina del vínculo directo, al citar la sentencia Tolsma.

Las Home Energy Efficiency Grants Regulations (en lo sucesivo, «Regulations») es una normativa del Reino Unido que prevé la concesión de subvenciones para la mejora de la eficacia energética en las viviendas ocupadas por personas que cumplen determinados requisitos. El artículo 5 de esta norma establece que podrá otorgarse una subvención para diversos tipos de trabajos, entre los que se encuentra el «asesoramiento energético». Cuando el destinatario del servicio cumpla los requisitos establecidos al efecto, el organismo público abonará al instalador (que presta el servicio) una subvención. El importe máximo de la misma será de 10 GBP y se abonará cuando el instalador haya efectuado el trabajo.

Como puede observarse, la subvención en este caso se vincula a una prestación de servicios específica, y el derecho a percibirla, y ésta es la clave, nace en el momento en el que se realiza dicha prestación. Por ello, el Tribunal concluye que dicha subvención debe incluirse en la base imponible del impuesto. La sentencia recoge literalmente lo siguiente:

“25. En todo caso, debe destacarse que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, en especial, la sentencia Tolsma, antes citada, apartado 13).

26. Pues bien, es preciso señalar que KNW (instalador) recibe la cantidad abonada por EAGA (organismo público) como contrapartida del servicio que presta a determinadas categorías de beneficiarios.

27. Como contraprestación de una operación, dicha cantidad está incluida en la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.”

Por otra parte, en el mismo sentido se pronunció la propia Comisión Europea en el informe emitido con fecha 14 febrero 1997 por la Dirección General XXI de Aduana y Fiscalidad Indirecta, en el que estimó que, a efectos de lo previsto en el art. 11.1.a) de la Sexta Directiva, *“una subvención debe considerarse directamente vinculada al precio de una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) Que la subvención constituya la remuneración de tales operaciones o una parte de dicha remuneración; b) Que la subvención se pague a quien realiza la entrega de los bienes o la prestación de los servicios; y c) Que la subvención sea pagada por un tercero”.* La Comisión utiliza el término remuneración, que podemos considerar como equivalente al de contraprestación.

2.2.4. El elemento clave: la necesidad de que la operación sujeta a la que se vincula la subvención sea una operación concreta y determinada.

Ahora bien, que la subvención se abone por la realización de una operación sujeta no debe confundirse en ningún caso con la circunstancia de que la concesión de la subvención se condicione a la realización de determinadas actividades. Éste es, para mí, un punto crucial que debe quedar claro.

Por definición, una subvención siempre se encuentra condicionada a que su beneficiario cumpla con determinadas obligaciones. Así se deriva del contenido del apartado 1 del artículo 2 de la Ley 38/2003 General de Subvenciones, en el que se define el concepto de subvención:

“Artículo 2. Concepto de subvención.

1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta Ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.

Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.”

No es, por tanto, la existencia de una condición (circunstancia común a todas las subvenciones) la que provoca la inclusión de una subvención en la base imponible del IVA. Lo que se deriva del contenido del artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva, y así lo ha entendido el TJCE, es la necesidad de que la subvención se vincule a la realización de una determinada y concreta operación sujeta al impuesto; es decir a una entrega de bienes o prestación de servicios específica. Las bases o reglamentación de la subvención deben establecer que es la realización de esa operación en concreto la que origina el derecho de quien la realiza a percibir la subvención. Y es en ese momento, con el devengo de la entrega o de bienes o de la prestación de servicios, cuando nace tal derecho.

En otras palabras, cuando nos encontramos frente a una relación obligacional en el marco de la cual se intercambian prestaciones recíprocas, la subvención que pueda ser contraprestación de la operación sujeta será base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que ha de gravarla; si, por el contrario, la subvención, aun condicionada a la realización de ciertas conductas o inversiones, no es contraprestación en una relación jurídica como la señalada, no procederá este tratamiento. Es al realizar una determinada prestación (entrega de bienes o prestación de servicios), cuando nace el derecho de quien la realiza (el

beneficiario) a percibir la subvención. De esta forma, la subvención se vincula directamente a una prestación específica, es decir, adopta la naturaleza de contraprestación, y, en consecuencia, ha de ser incluida en la base imponible del impuesto.

Así se manifiesta el TJCE en las últimas sentencias que ha emitido en torno a la inclusión de subvenciones en la base imponible del impuesto, sentencias de 15 de julio de 2004, en las que se analiza la posible inclusión de las subvenciones otorgadas en el sector de los forrajes desecados. El Tribunal afirma que para incluir la subvención en la base imponible *“es necesario, en primer lugar, que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta”* (apartado 29).

Como puede observarse, la literalidad de la sentencia no admite ninguna duda. El abono de la subvención se supedita a la realización de una operación sujeta, de una entrega de bienes o prestación de servicios, específica y determinada. Según el Tribunal, esta circunstancia no concurre en las ayudas al desecado de forrajes, como así queda de manifiesto en los apartados 35 a 37 de la Sentencia:

“35. La subvención se abona a la empresa transformadora, que puede disponer de ella.

36. No obstante, la subvención no está directamente vinculada al precio de la operación sujeta al impuesto en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

37. En efecto, la subvención no se abona con el fin específico de que la empresa transformadora entregue forraje desecado a un comprador.”

Lo que se pretende con estas subvenciones es incentivar la producción de un determinado bien, los forrajes desecados de buena calidad, si bien la subvención no se vincula directamente a entregas de bienes determinadas, es decir, no tiene la naturaleza de contraprestación. En consecuencia, no es la existencia de una condición lo que importa, aunque ésta sea la de realizar una determinada actividad, sino la forma en la que se articula la subvención. Así se señala en el apartado 38 de la sentencia:

“Ha quedado también demostrado que el objetivo de la ayuda es, por una parte, el de incentivar la producción dentro de la Comunidad a pesar de que los costes de producción sean mayores que los del mercado mundial, con el fin de garantizar una fuente de suministro interna, y, por otra, el de producir forrajes desecados de buena calidad. A este respecto, el considerando undécimo del Reglamento n° 603/95 subraya el objetivo «de favorecer el suministro regular a las empresas de transformación de forrajes verdes y de permitir que los productores se beneficien del régimen de ayuda», y el considerando décimo señala la necesidad de determinar los criterios de calidad mínima de los forra-

jes desecados que tienen derecho a la ayuda, criterios que se concretan en el artículo 8 de dicho Reglamento”.

Por otro lado, entiendo que la vinculación a una operación específica y determinada es la única forma de que la subvención obedezca al “principio de subjetividad de la contraprestación” asentado por el TJCE en sus sentencias de 5 de febrero de 1981 y 23 de noviembre de 1988, comentadas anteriormente. Como señalaba, este principio de subjetividad complementa y refuerza el de vinculación directa. De la exigencia de una relación recíproca entre prestación y contraprestación para que exista sujeción al IVA, se desprende la necesidad de que el importe de la base imponible sea la contraprestación efectivamente recibida, de su valor subjetivo y específico en esa operación, y no de un valor estimado de manera objetiva. Puesto que el principio de subjetividad se propugna para la determinación de la base imponible del impuesto, ha de exigirse sobre todos los elementos que la componen, “incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio”.

2.2.5. Un elemento irrelevante: la cuantificación de la subvención.

Las sentencias de 15 de julio de 2004, sobre las ayudas a los forrajes desecados, ponen también de manifiesto otro elemento que considero importante. El fallo del Tribunal, negando la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA, se alcanza aun cuando las mismas se cuantifican en función de las unidades de bienes entregados. En concreto, el artículo 3 del Reglamento nº 603/95, que regula la concesión de estas subvenciones, prevé la concesión de una ayuda por importe de 68,83 euros por tonelada para los forrajes secados por medio de calor artificial y por importe de 38,64 euros por tonelada para los forrajes secados al sol.

De esta forma, el Tribunal es coherente con su propia doctrina. Lo que importa, insisto una vez más, es si la subvención tiene o no naturaleza de contraprestación; esto es, si se ha articulado de manera que el beneficiario la percibe como consecuencia directa de la entrega de un bien determinado o de la prestación de un servicio determinado. Aspectos como el condicionamiento de la ayuda o, en este caso, el criterio específico para fijar su importe son irrelevantes.

Por otra parte, es razonable que cualquier subvención de explotación se cuantifique de esta forma. Si lo que se pretende es ayudar financieramente a determinados agentes económicos para incentivar la realización de una actividad, y de esa forma preservar su cuenta de explotación, lo más eficaz es establecer el importe de las subvenciones en función de las unidades de bienes o servicios que se ofrezcan al mercado. Lo cual no significa, evidentemente, que la subvención percibida tenga naturaleza de contraprestación.

2.3. Conclusiones.

1º) El artículo 11.A.1 de la Sexta Directiva establece que la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación recibida por quien realiza la entrega o el servicio gravado, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

- 2º) Toda subvención tiene un conjunto de características que permiten delimitar jurídicamente la figura y que, por lo tanto, son comunes a toda subvención. Por ejemplo, constituye una entrega de fondos realizada por los Entes Públicos, sin contraprestación directa por parte de los beneficiarios, para conseguir que éstos cumplan con un determinado objetivo, ejecuten un proyecto o realicen una actividad, que constituye el fin de interés público o de fomento que el Ente Público persigue con su concesión. Además, desde el punto de vista estrictamente económico, también resulta común a toda subvención la consecución para la empresa de una reducción de sus costes de producción, lo que le permite, en mayor o menor medida, reducir el precio de venta de sus bienes o servicios, impidiendo que dicha empresa incurra en pérdidas y manteniendo así su viabilidad económica.
- 3º) La distinción introducida en el artículo 11.A.1 de la Sexta Directiva entre subvenciones directamente vinculadas al precio, que sí se incluyen en la base imponible porque constituyen una contraprestación de la entrega de bienes o prestación de servicios gravados, y lógicamente subvenciones no vinculadas que no se incluyen en dicha base porque no constituyen la mencionada contraprestación, exige necesariamente distinguir entre dos tipos de subvenciones a efectos de aplicación del impuesto. Distinción que no puede sustentarse, con independencia del mayor o menor acierto del legislador comunitario en la redacción de la norma, en las características comunes inherentes a toda subvención o en los efectos económicos también comunes que hemos descrito en el párrafo anterior.
- 4º) La jurisprudencia del TJCE ha puesto reiteradamente de manifiesto la trascendencia de la contraprestación en la determinación, incluso, de las operaciones que resultan o no gravadas en el IVA. Así, su doctrina del vínculo directo pone en evidencia que tan importante es la entrega del bien o la prestación de servicio efectuada por una parte, como la existencia de una contraprestación efectuada por otra parte que suponga el contravalor de dicha entrega o prestación. Es decir, el intercambio en el marco de un negocio jurídico sinalagmático de las respectivas prestaciones (entrega del bien o prestación de servicios, por un lado, y contraprestación, por otro) constituyen un auténtico presupuesto para la existencia de una operación gravada en el IVA. De esta forma, la contraprestación es indispensable para la propia existencia de una operación gravada y, al mismo tiempo, debe ser la referencia necesaria para la determinación de la base imponible del impuesto.
- 5º) Por ello, la determinación de la base imponible del IVA debe efectuarse aprehendiendo la totalidad de utilidades recibidas por el que entrega el bien o presta el servicio en la medida en que constituyan contraprestación de la operación efectuada, con independencia de que sean abonadas por el destinatario de dicha operación o por un tercero. De esta manera, es evidente que, y así se desprende incluso del tenor literal del artículo 11 de la Sexta Directiva, la subvención otorgada por un Ente Público debe formar parte de la base imponible del impuesto únicamente cuando consista en una contraprestación recibida por la específica entrega del bien o prestación de servicios, del

mismo modo que el precio es también la contraprestación recibida específicamente por dicha operación. En definitiva, el negocio jurídico concreto que obliga a realizar la entrega del bien o servicio a una de las partes, le faculta también jurídicamente a exigir el pago del precio y, simultáneamente, hace nacer el derecho a percibir la subvención.

- 6º) La anterior conclusión es coherente con la finalidad de la norma: gravar todo aquello, y nada más que aquello, que constituya una efectiva contraprestación de la entrega del bien o prestación del servicio. En este sentido, las condiciones del nacimiento del derecho a percibir la subvención, determinando que el mismo deriva de un negocio jurídico específico efectuado por el beneficiario o, por el contrario, de una actividad general que se quiere fomentar, tiene efectivamente una trascendental relevancia en la consideración de la subvención a efectos del IVA, pero ello así porque lo ha querido el legislador comunitario y, añadimos nosotros, deberá ser así hasta que se modifique la Sexta Directiva, si ello resulta conveniente. Pero, en cualquier caso, lo que no puede arrogarse el interprete es la facultad de “corregir” el contenido de la Sexta Directiva porque le parezca que los Estados pueden convertir, con facilidad, subvenciones vinculadas al precio en subvenciones no vinculadas y, por ello, incluya dentro del concepto de subvención vinculada al precio, con la clara intención de gravarlas, toda aquella subvención que pueda tener efectos económicos equivalentes, con independencia de que la misma resulte o no una auténtica contraprestación. Esto último contradice claramente la literalidad y finalidad de la Sexta Directiva. ■