

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 15 de julio de 2004

■ **Asunto C-144/02**

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas, República Federal de Alemania, y República de Finlandia.

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Directiva 77/388/CEE – IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Subvención directamente vinculada al precio – Reglamento (CE) n° 603/95 – Ayudas otorgadas en el sector de los forrajes desecados.

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteaba la cuestión de si Alemania había incumplido las obligaciones que le impone el art. 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo sobre el IVA al abstenerse de aplicar esta Directiva al importe de las ayudas abonadas en aplicación del Reglamento n° 603/95 de 21 de febrero de 1995 por el que se establece la organización común de mercados en el sector de forrajes.

a) Criterios de la Comisión.

Por parte de la Comisión se entendía que estaba sujeta al artículo 11.

- La compra de forrajes verdes a los productores y posterior reventa a terceros del producto transformado.

- La subcontratación de la transformación por parte de los productores en los que éstos aportan forrajes verdes sin transmitir la propiedad y se les devuelve posteriormente el producto transformado.

En el primer caso, la Comisión entiende que se celebran contratos de compraventa de bienes, que constituyen entregas de bienes en el sentido de la Sexta Directiva y por tanto sujetos al impuesto, de acuerdo con el art. 4.

Y el segundo constituye una prestación de servicios (secado de forraje) sujetos también a IVA.

b) Criterio del Gobierno alemán.

De otro lado el Gobierno alemán consideraba que estas operaciones no estaban sujetas a IVA conforme al art. 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva, al no tratarse de subvenciones directamente vinculadas al precio.

c) *Apreciación del Tribunal.*

El Tribunal considera en cuanto a la venta de forrajes comprados a los productores tras su secado: que en este caso la subvención no está vinculada al precio de la operación puesto que no se abona con el fin específico de que la empresa transformadora entregue forraje desecado al comprador; sino que de acuerdo con el Reglamento nº 603/95 (del artículo 11) se trata de favorecer el suministro regular a la empresa de transformación de forrajes verdes y permitir que los productores se beneficien de un régimen de ayuda y en la necesidad de determinar los criterios de calidad mínimo de los forrajes desecados que tienen derecho a ayuda, de acuerdo con el art. 8 del Reglamento. Todo ello con el fin de garantizar un suministro interno en la Comunidad de su forraje de calidad, aunque los precios sean mayores que los del acuerdo mundial.

Por consiguiente, según el Tribunal, no se trata de una subvención vinculada directamente al precio, y por consiguiente no sujeta a IVA.

En cuanto a la transformación a régimen de subcontrata para entrega a los productores tras su secado, se trata desde luego de una prestación de servicios, pero sin que en este caso esté sujeto a IVA, puesto que la empresa transformadora no es destinataria de la ayuda, pues sólo asume la función de intermediario entre el organismo otorgante de la ayuda y el producto del forraje, y en esta circunstancia –dice el Tribunal– no cabe considerar que la ayuda sea una contraprestación para la empresa transformadora de su prestación de servicios, ni que le permite realizar dicha prestación a un precio menor.

En consecuencia, el precio del servicio de secado debe tener en cuenta los costes normales de la transformación, de forma que el IVA que se aplica al mismo incluye la totalidad del valor de la prestación, puesto que si no se integrase en la base imponible la ayuda abonada al producto, se estaría gravando en exceso la operación de secado de forma contraria al objetivo perseguido por el art. 11, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva.

En definitiva, la operación descrita no está sujeta a IVA, al tratarse de subvenciones no vinculadas directamente con ella.

Legislación española

El art. 78 de la Ley 37/92 sobre el IVA, en su Apartado Dos 3, considera vinculados en la base imponible las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. Se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Luego según este artículo, las subvenciones tienen que estar vinculadas al precio y si no lo están como el caso contemplado no estarían sujetas a IVA.

2. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de abril de 2002, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con objeto de que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al abstenerse de aplicar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») al importe de las ayudas abonadas en aplicación del Reglamento (CE) n° 603/95 del Consejo, de 21 de febrero de 1995, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados (DO L 63, p. 1).

Procedimiento administrativo previo y recurso

11. El 20 de noviembre de 1998, al haber comprobado que la República Federal de Alemania no aplicaba el IVA a las ayudas abonadas en el marco del Reglamento n° 603/95 y al considerar que dicha situación era contraria al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la Comisión le envió, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un escrito de requerimiento instándola a presentar sus observaciones en un plazo de dos meses.

12. Mediante escrito de 25 de marzo de 1999, el Gobierno alemán respondió que una subvención sólo debe ser incluida en la base imponible cuando constituya una parte de la contraprestación, abonada por un tercero. Para ello, debería existir en el presente asunto un vínculo directo entre la concesión de la subvención y las entregas de forrajes desecados a sus compradores efectuadas por las empresas transformadoras. La ayuda otorgada a favor de los forrajes desecados tendría que poder vincularse a cada una de las entregas de los mismos. Pues bien, en este caso resulta imposible vincular la ayuda en cuestión con la venta de una cantidad determinada de forrajes desecados.

13. El 15 de septiembre de 1999 la Comisión envió a la República Federal de Alemania un dictamen motivado en el que la instaba a que adoptara, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para dar cumplimiento a dicho dictamen. Con carácter complementario, la citada institución señaló que, si no existiese la ayuda, el forraje desecado se vendería a un precio mayor; el cual estaría, en su totalidad, sujeto al IVA.

14. Al no contestar el Gobierno alemán al dictamen motivado, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

15. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2002, se admitió la intervención de la República de Finlandia y del Reino de Suecia en apoyo de las pretensiones de la parte demandada.

3. Fundamentos de derecho

A) Alegaciones de las partes

a) *La Comisión*

16. La Comisión estima que las operaciones realizadas por las empresas transformadoras de forrajes están sujetas al IVA en dos de las tres posibles modalidades de ejercicio de sus actividades, que son las siguientes:

- la compra de forrajes verdes a los productores, y la posterior reventa a terceros del producto transformado;
- la subcontratación de la transformación por parte de los productores, en la que éstos aportan forrajes verdes sin transmitir su propiedad y se les devuelve posteriormente el producto transformado.

17. Según la Comisión, en el caso de las empresas de transformación que compran los forrajes a los productores para revenderlos a continuación a terceros, se celebran contratos de compra y de venta de bienes, operaciones que claramente constituyen entregas de bienes en el sentido de la Sexta Directiva y que están, por tanto, sujetas al impuesto.

18. En el caso de la transformación en régimen de subcontrata, la Comisión manifiesta que del hecho de que la empresa transformadora devuelva el forraje deshidratado al productor de forrajes verdes se desprende que la operación debe ser considerada como la prestación de un servicio de secado del forraje. Al tratarse de una prestación de servicios, la misma está sujeta al impuesto sobre la base de lo establecido en la Sexta Directiva.

23. La Comisión alega que, al utilizar en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», el legislador comunitario pretendió incluir en la base imponible del IVA todas las ayudas que tengan una incidencia directa sobre el importe de la contraprestación obtenida por quien realice la entrega o preste el servicio. Dichas subvenciones deben estar directamente relacionadas, incluso mediante una relación de causalidad, con la entrega de unos bienes o la prestación de unos servicios que puedan ser concretamente cuantificados o cuantificables: la ayuda se abona en la medida en que se hayan vendido efectivamente en el mercado los bienes o servicios en cuestión. Pues bien, esto es lo que sucede en el presente asunto.

b) *El Gobierno alemán*

24. El Gobierno alemán alega que, para estar sujetas al impuesto, las «subvenciones directamente vinculadas al precio» en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva tienen que:

- constituir la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios por parte del beneficiario de la subvención;
- estar estrechamente vinculadas al precio.

25. Apoyado por los Gobiernos finlandés y sueco, el Gobierno alemán afirma que en el presente asunto no se cumplen los requisitos anteriores.

c) Apreciación del Tribunal de Justicia

26. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, al prever que la base imponible del IVA incluya, en los supuestos que se determinan, las subvenciones abonadas a los sujetos pasivos, pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación.

27. Con arreglo a su tenor literal, dicho precepto se aplica cuando la subvención está directamente vinculada al precio de la operación en cuestión.

C.1. Venta de forrajes comprados a los productores tras su secado.

33. Como defiende la Comisión, la venta de forrajes desecados realizada por una empresa transformadora, que adquirió la materia prima a los productores de forrajes verdes, constituye una entrega de bienes a efectos de la de la Sexta Directiva.

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

35. 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.

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

37. En el caso de autos, las partes coinciden en reconocer que no existe escasez de forrajes desecados en el mercado mundial. 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 forrajes desecados que tienen derecho a la ayuda, criterios que se concretan en el artículo 8 de dicho Reglamento.

38. En este contexto, no se ha demostrado que el régimen de ayuda sea un régimen de promoción del consumo. No pretende incentivar la compra por parte de terce-

ros de forraje desecado a través de precios que, gracias a la ayuda, sean inferiores a los precios del mercado mundial, lo que constituiría un supuesto en el que una base imponible del IVA limitada al precio pagado no se correspondería con el valor total del bien entregado. Lo que pretende dicho régimen es permitir que los terceros se abastezcan dentro de la Comunidad a un precio comparable al precio del mercado mundial, al que podrían en todo caso abastecerse fuera de la Comunidad si, no existiendo dicha ayuda, la oferta en el interior de la misma no existiese o fuera insuficiente. Por tanto, el IVA que se aplica a dicho precio incluye la totalidad del valor del bien en el mercado.

39. Los motivos anteriores son suficientes para establecer que carece de fundamento el cargo formulado por la Comisión en lo que se refiere a la venta de forrajes comprados a los productores tras su secado, sin que sea necesario analizar si se cumplen el resto de requisitos para la integración de la ayuda en la base imponible del IVA.

C.2) Transformación en régimen de subcontrata

45. La empresa transformadora no puede disponer de la ayuda percibida. Asume únicamente la función de un intermediario entre el organismo otorgante de las ayudas y el productor de forrajes. A este respecto, no puede admitirse el criterio propuesto por la Comisión, que se basa en el concepto de «destinatario jurídico» de una subvención, con independencia del beneficio económico de la misma.

46. En estas circunstancias, no cabe considerar que la ayuda sea la contraprestación, para la empresa transformadora, de su prestación de servicios, ni que le permita realizar dicha prestación a un precio menor.

47. En consecuencia, el precio del servicio de secado debe tener en cuenta los costes normales de la transformación, de forma que el IVA que se aplica al mismo incluye la totalidad del valor de la prestación.

48. La ayuda repercutida al productor aminora el coste para éste del forraje desecado. No obstante, la aminoración no se produce con ocasión del pago del precio de la operación sujeta al impuesto. Tiene lugar posteriormente, una vez que se ha pagado un precio que corresponde al valor total de la prestación.

49. Si se integrase también en la base imponible la ayuda abonada, en definitiva, al productor de forrajes verdes, se estaría gravando en exceso la operación de secado, de forma contraria al objetivo perseguido por el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

50. Los motivos anteriores son suficientes para establecer que carece de fundamento el cargo formulado por la Comisión en lo que se refiere a la transformación en régimen de subcontrata, sin que sea necesario analizar si se cumplen el resto de requisitos para la integración de la ayuda en la base imponible del IVA.

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

decide:

1)

Desestimar el recurso.

2)

Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.

3)

La República de Finlandia y el Reino de Suecia soportarán sus propias costas.

NOTA: El comentario de esta Sentencia es aplicable a los asuntos 381/01; 463/02 y 495/02 en Recursos interpuestos por la Comisión contra Italia, Suecia y Finlandia, resueltos por Sentencias de la misma fecha de 15 de julio de 2004. ■