

SENTENCIA DE 22 NOVIEMBRE DE 2001

■ **Asunto C-184/00**

■ **Partes:** Office des produits wallons asbl / État belge

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Subvenciones directamente vinculadas al precio»

1. Comentario. Legislación española

El problema que aquí se planteó que era el de si una subvención con el fin de cubrir parte de los gastos de explotación que percibía una Asociación privada, sin ánimo de lucro (O.P.W.) y que recibía de la Región Valona, debía considerarse o no como vinculada directamente al precio sujeta, o no, al IVA.

La Sentencia declara que para que una subvención esté directamente vinculada al precio de los bienes entregados por servicios prestados 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 de la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios, y está por tanto sujeta al impuesto.

Por lo demás en el caso contemplado el Tribunal declara que es el órgano jurisdiccional nacional a quien compete comprobar si existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate y asimismo le corresponde también comprobar, si la contraprestación que representa la subvención influye o no, en relación con el precio de los bienes, por entender el Tribunal que es el Juez Nacional al que le corresponde interpretar aquellos aspectos que son de orden interno aún cuando estén relacionados con la cuestión del Derecho Comunitario que se somete a su interpretación.

En definitiva, el Tribunal resolvió la cuestión declarando, que el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio”, en el sentido del artículo 11, parte A) letra a) de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen una contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios que son pagados por un tercero al vendedor o prestador. Y dice también que corresponde al Órgano jurisdiccional nacional comprobar sobre la base de los elementos que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no la contraprestación.

2.1. Legislación española

El artículo 78 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre incluye en la base imponible del impuesto las subvenciones vinculadas directamente al precio “a se consideran vinculadas directamente al precio, como operaciones sujetas al impuesto, las subvenciones establecidas en función de que el número de unidades entregadas por el volumen de servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación”.

Es decir, para que la subvención afecte a un determinado número de unidades o al volumen de los servicios es necesario que se determine anteriormente, pues de lo contrario se vincula a toda la operación.

La legislación española coincide con la declaración de la Sentencia.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 11 de mayo de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de mayo siguiente, el Tribunal de première instance de Charleroi planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Office des produits wallons ASBL (en lo sucesivo, «OPW») y el Estado belga en el que trata de determinarse si las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los gastos de explotación del OPW deben incluirse en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

2.1. El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

El OPW es una asociación privada sin ánimo de lucro que se dedica a la promoción y venta de productos agrícolas, hortícolas y agroalimenticios valones y es sujeto pasivo del IVA por esta actividad. Recibe anualmente una subvención de la Región valona, con la cual celebró el 11 de marzo de 1994 un convenio marco de subvención (en lo sucesivo, «convenio marco»). En virtud de dicho convenio marco, el OPW realiza cuatro actividades distintas: edita un catálogo, edita una revista llamada «Vallonie nouvelle», coordina sus delegaciones descentralizadas y participa en eventos locales. A tenor del convenio marco, el OPW «establecerá su presupuesto sobre la base de la subvención del año anterior [...]. El año de referencia para el inicio de este sistema es 1994 y la subvención correspondiente asciende a 11.000.000 de BEF». Además, el convenio marco estipula que «los gastos aceptables incluyen en particular la retribución del personal, el eventual coste de alquiler o de habilitación de los locales, el coste de adquisición de las instalaciones y accesorios necesarios, la adquisición de bienes y servicios y cualquier otro gasto, directo o indirecto, relacionado con la actividad del OPW, al que se refiera el presente convenio».

En febrero de 1997, la administración tributaria belga realizó una inspección y, después de observar que el OPW no había pagado el IVA por la subvención, practicó una liquidación complementaria por importe de 6.712.500 BEF correspondiente a los años 1994 a 1996. Posteriormente se dictó contra el OPW providencia de apremio por esa cuantía en concepto de IVA y se le impusieron sanciones por importe de 1.349.000 BEF.

El OPW formuló oposición contra dicha providencia de apremio ante el Tribunal de première instance de Charleroi.

En tales circunstancias, el Tribunal de première instance de Charleroi resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia algunas cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre las cuestiones prejudiciales

Por medio de sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente cuál es la interpretación que procede dar al concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y en particular si una subvención de funcionamiento, como aquella de que se trata en el procedimiento principal, debe incluirse en la base imponible, tal como la define dicha disposición.

Por una parte, es necesario señalar que en circunstancias como las del procedimiento principal es irrelevante que un sujeto pasivo como el OPW realice o uno una prestación que puede ser individualizada en beneficio de la autoridad que le concede la subvención. En efecto, el artículo 11, parte 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. Así pues, las operaciones a las que se refiere el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva no son las que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención.

Por otra parte, 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.

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.

Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate. Esto requiere, en primer lugar, que se pruebe que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtienen 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. El órgano jurisdiccional deberá 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.

En el litigio principal, teniendo en cuenta que, con arreglo al convenio marco, el OPW realiza varias actividades, es necesario que el órgano jurisdiccional remitente compruebe si cada actividad da lugar a un abono específico e identificable o si la subvención se abona globalmente para cubrir todos los costes de funcionamiento del OPW. De cualquier forma, únicamente la parte de la subvención que sea identificable como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA.

Un examen de las cuentas anuales entre el OPW y la Región valona podría permitir al órgano jurisdiccional nacional comprobar si los importes de la subvención que deben afectarse

a cada una de las obligaciones que dicha Región impone al OPW se determinan en virtud del convenio marco. Si así fuera, se podría acreditar la existencia de una relación directa entre dicha subvención y la venta de las publicaciones periódicas que edita el OPW.

Por lo demás, para comprobar si la contraprestación que representa la subvención es determinable, el órgano jurisdiccional remitente puede comparar el precio al que se venden los bienes en cuestión con su precio de coste normal o bien investigar si el importe de la subvención disminuyó cuando no se produjeron dichos bienes. Si los elementos examinados son significativos, procederá concluir que la parte de la subvención afectada a la producción y venta del bien constituye una «subvención directamente vinculada al precio». A este respecto, no es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega sino que basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

«El concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio,” en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, 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 someten a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.»

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Tercera el 27 de junio de 2001

Proponía al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo:

«1) Con respecto a la primera cuestión:

En virtud del artículo 11 A de la Sexta 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, las subvenciones que cubren una parte de los gastos de explotación de un sujeto pasivo son imponibles, en la medida en que dichas subvenciones estén directamente vinculadas a una actividad económica determinada del beneficiario y, de este modo, den lugar a una reducción del precio del bien o del servicio que el beneficiario preste al consumidor o a un aumento de la cantidad de

los bienes o servicios prestados. Esta apreciación deberá basarse fundamentalmente en consideraciones económico empresariales.

2) Con respecto a las cuestiones segunda y tercera:

No es necesario responder estas cuestiones, puesto que no tienen relación directa con el objeto del litigio principal.