

SENTENCIA DE 13 DE JUNIO DE 2002

■ **Asunto:** C-353/00

■ **Partes:** Keeping Newcastle Warm Limited / Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Contraprestación por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios – Subvención”
(Sala Tercera)

I. Comentario. Legislación española.

En este asunto se planteó la cuestión de si formaba o no parte de la base imponible el asesoramiento energético prestado a los ocupantes de viviendas, por un operador que recibe una subvención de un Organismo Público.

En este asunto se planteó, primeramente, la cuestión de si tiene o no, la condición de subvención, la cantidad que un Organismo Público (EAGA) entrega a un operador económico, en relación con un servicio de asesoramiento energético prestado a determinadas categorías de ocupantes de viviendas. El Tribunal consideró que se trataba de una subvención de acuerdo con la parte A, apartado 1 letra a) del art. 11 de la Sexta Directiva 77/338/CEE.

En segundo lugar, una vez aclarado que las cantidades que percibía el operador como contrapartida del servicio que presta a determinadas categorías de beneficiarios (ocupantes de determinadas categorías de viviendas), tenían el carácter de subvención, se planteaba la cuestión de si dicho pago estaba directamente vinculado al precio de la prestación del servicio y por consiguiente formaba parte o no de la base imponible. El Tribunal (y a este propósito recuerda la Sentencia Tolsma) declaró que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, la subvención debe, pues, incluirse en la base imponible.

I.1 Legislación española.

De acuerdo con el art. 78 dos 3, forman parte de la base imponible “las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

Ahora bien, se especifica que se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas las subvenciones establecidas en función de un número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la

realización de las operaciones. Este apartado empezó a regir a partir del 1 de enero de 2001, en virtud de la Ley de Medidas Fiscales para dicho ejercicio.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 8 de septiembre de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de septiembre siguiente, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Keeping Newcastle Warm Limited (en lo sucesivo, "KNW") y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, "Commissioners"), autoridad competente para la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA") en el Reino Unido, en relación con una solicitud de devolución del IVA ingresado por KNW respecto a ciertas cantidades de dinero percibidas en el marco de un sistema de subvenciones.

2.1. El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

Durante varios años, KNW realizó trabajos en el marco del sistema de subvenciones establecido por las Home Energy Efficiency Grants Regulations de 1992 (en lo sucesivo, "Regulations"), incluyendo los servicios de asesoramiento energético. Esta sociedad declaró e ingresó el IVA correspondiente a las cantidades que EAGA le había abonado en concepto de subvenciones por los servicios de asesoramiento energético a razón de 10 GBP por operación.

KNW presentó ante el VAT and Duties Tribunal una demanda para obtener la devolución del IVA ingresado de este modo entre el 1 de abril de 1991 y el 31 de agosto de 1996. Esta sociedad alegó que la subvención por los servicios de asesoramiento energético no estaba directamente vinculada al precio de la operación, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y que, por tanto, no formaba parte de la base imponible de dicha operación. En efecto, según KNW, la subvención de 10 GBP se abonaba independientemente del precio al que se facturase el servicio de asesoramiento energético, si no se había prestado al consumidor a título gratuito.

Por su parte, los Commissioners sostuvieron que el importe de 10 GBP no se atribuía a tanto alzado, sino que estaba vinculado al precio correctamente facturado de los servicios de asesoramiento energético y constituía, en todo caso, la contraprestación de dicha operación.

3. Fundamentos de derecho

Al tratarse de una cuestión de previo pronunciamiento planteada al VAT and Duties Tribunal por las partes en el litigio principal, dicho órgano jurisdiccional declaró, mediante resolución interlocutoria de 17 de diciembre de 1998, que los pagos de 10 GBP forman parte de la base imponible como contraprestación de las operaciones, sean o no subvenciones en el sentido del artículo 11 de la Sexta Directiva.

KNW interpuso un recurso contra dicha resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Reino Unido).

Ante dicho tribunal, KNW reconoció que la cantidad de 10 GBP que había recibido de EAGA por cada servicio de asesoramiento energético prestado constituía una contraprestación, como sostenían los Commissioners. No obstante, destacó que la frase "incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones", que figura en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, sólo podía tener sentido si, en caso de no haberse formulado, todas las subvenciones hubieran estado excluidas de la base imponible. En efecto, según KNW, todas las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones son pagos efectuados a cambio de éstas y forman parte, normalmente, de la contraprestación.

Los Commissioners alegaron que, puesto que era evidente que las subvenciones controvertidas formaban parte de la contraprestación, debían incluirse en la base imponible.

Ante esta situación, requerido por la High Court, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

- 1) El pago efectuado por la Energy Action Grants Agency a la apelante por un servicio de asesoramiento energético prestado al ocupante de una vivienda que tiene derecho a él, ¿constituye una subvención a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/338/CEE del Consejo?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿está dicho pago, además, directamente vinculado al precio de la prestación del servicio de asesoramiento energético, de modo que forma parte de la base imponible de dicha operación con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), última frase?
- 3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿forma parte dicho pago, pese a ello, de la base imponible por constituir la contraprestación (o una parte de la contraprestación) de una operación?"

3.1. Sobre las cuestiones prejudiciales

Procede recordar que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva contempla, entre otras, situaciones en las que participan tres sujetos, a saber, el organismo público que concede la subvención, el operador económico que la recibe y el adquirente

del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el operador subvencionado (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, apartado 10).

En este marco, la cantidad pagada por un organismo público como EAGA a un operador económico como KNW, en relación con un servicio de asesoramiento energético prestado por éste a determinadas categorías de ocupantes de viviendas, puede constituir una subvención en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

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).

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

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.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“El 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 una cantidad como la abonada en el asunto principal forma parte de la contrapartida de una prestación de servicios y está incluida en la base imponible de dicha operación a efectos del impuesto sobre el valor añadido.”

5. La Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Tercera el 5 de febrero de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo:

“El pago de una subvención como la que es objeto del procedimiento principal constituye una contraprestación de una operación y debe incluirse en la base imponible para el cálculo del impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo a 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.”