SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 18 de diciembre de 1997 *

En el asunto C-384/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Finanzgericht des Landes Brandenburg (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG

y

Finanzamt Calau,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 6, de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 y de la letra a) del apartado 3 del artículo 12, así como del Anexo H 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann (Ponente), Presidente de Sala; M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, J.-P. Puissochet y L. Sevón, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Calau, representado por el Sr. Andreas Damm, Regierungsdirektor del Finanzministerium del Land Brandenburg, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Ernst Röder, asistido por el Sr. Ferdinand Huschens, Oberamtsrat del Bundesministerium für Finanz, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 15 de mayo de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de septiembre de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 8 de noviembre de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de diciembre siguiente, el Finanzgericht des Landes Brandenburg (Alemania)

planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 6, de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 y de la letra a) del apartado 3 del artículo 12, así como del Anexo H 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»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Landboden—Agrardienste») y el Finanzamt Calau sobre la sujeción al impuesto sobre el volumen de negocios de una indemnización nacional para la extensificación de la producción de patatas.

3 El 1 de enero de 1991, Landboden-Agrardienste sucedió jurídicamente a la Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow.

4 Esta última empresa había recibido en 1990 una indemnización de la Kreisverwaltung Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Oficina de alimentación, agricultura y bosques, servicios administrativos del distrito de Calau), con arreglo a la Orden de 13 de julio de 1990, la cual tiene por finalidad la extensificación de la producción agrícola. La indemnización, que ascendía a un total de 348.660 DM, le fue concedida a cambio de una reducción del 20 % de su producción anual de patatas. En la declaración fiscal correspondiente al año 1990, esta indemnización no se consideró sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios.

5 Sin embargo, tras una inspección, el Finanzamt Calau consideró que la indemnización debía incluirse en el volumen de negocios sujeto a tributación; por consiguiente, el 1 de junio de 1992 declaró que subsistía una parte impagada de la deuda tributaria y giró a Landboden-Agrardienste una liquidación complementaria.

6 Al ser rechazada la reclamación en la que solicitó la modificación de esta liquidación, el Landboden-Agrardienste sometió el litigio al Finanzgericht des Landes Brandenburg, alegando que no se podía considerar que las indemnizaciones para la extensificación de la producción de patatas hubieran sido pagadas en el marco de un intercambio de prestaciones. Subrayó especialmente la imposibilidad de determinar en estas indemnizaciones quién es el destinatario concreto de la prestación.

7 Por entender que la solución del litigio dependía de la interpretación de la Sexta Directiva, el Finanzgericht decidió suspender el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Un agricultor, sujeto pasivo, que en 1990, en el Land de Brandenburg de la República Federal de Alemania, limitó su producción de patatas, absteniéndose de recoger por lo menos el 20 % de las patatas cultivadas, ¿realiza una prestación de servicios a un beneficiario determinado, a efectos del apartado 1 del artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE, 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?

2) La ayuda pagada con arreglo a la Orden de 13 de julio de 1990, relativa al fomento de la extensificación de la producción agrícola, para la extensificación de la producción de patatas, ¿constituye una prestación en metálico sujeta a tributación con arreglo a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva 77/388?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

¿Procede aplicar a la prestación de servicios realizada el tipo impositivo reducido previsto en la cuarta frase de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 y en el Anexo H de la Directiva 77/388?»

8 Mediante las dos primeras cuestiones, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente si el apartado 1 del artículo 6 y la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que el compromiso asumido por un agricultor, en el marco de un régimen de indemnizaciones nacionales, de abstenerse de recoger por lo menos el 20 % de las patatas cultivadas, constituye una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva, de manera que la indemnización recibida por este concepto está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios.

9 El apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva dispone que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

10 El apartado 1 de su artículo 6 establece:

«Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

[...]

— en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;

[...]»

11 Con arreglo a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, la base imponible estará constituida «en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...] 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».

12 En la sentencia de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, Rec. p. I-959; en lo sucesivo, «sentencia Mohr») el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

13 El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes de servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometan a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva (apartados 19 a 22).

14 En el presente caso, el Gobierno alemán y la Comisión coinciden acertadamente en que los dos litigios principales, el que dio lugar a la sentencia Mohr y el que ha dado lugar a la presente sentencia, deben resolverse de la misma manera en lo que

se refiere a la aplicación de la Sexta Directiva. En efecto, no tiene importancia que, en el asunto Mohr, el origen de la indemnización fuera comunitario, mientras que en el presente asunto, es nacional. En ambas situaciones procede decidir si el compromiso asumido por un agricultor de reducir su producción a cambio de una indemnización concedida en el marco de un régimen de intervención constituye una prestación de servicios a los efectos de la Sexta Directiva, de manera que dicha indemnización debe estar de sujeta al IVA.

15 Sin embargo, mientras que la Comisión opina, como ya alegó en el asunto Mohr, que en dichas situaciones no hay prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva, el Gobierno alemán y el Finanzamt Calau ponen en cuestión la interpretación que se recoge en la sentencia Mohr.

16 Si bien estos últimos admiten que la indemnización de que se trata en el litigio principal no se puede considerar como la contraprestación de una entrega de bienes como la que contempla la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, sostienen que está comprendida en el ámbito de esta Directiva como contrapartida de la prestación de un servicio. Para el agricultor, el hecho de limitar su producción o de abstenerse de comercializar determinados productos constituye, según ellos, un servicio aparte, distinto de la entrega de productos a los consumidores y que tiene su propia contrapartida. Al exigir, en la sentencia Mohr, que la autoridad pública adquiera bienes o servicios en provecho propio, el Tribunal de Justicia, alegan, añadió un requisito que no estaba previsto en la Sexta Directiva.

17 El Gobierno alemán y el Finanzamt Calau destacan especialmente que es imposible basarse en la consideración de que el IVA es un impuesto general sobre el consumo, para determinar si se trata de una prestación de servicios. A este respecto, no debería recurrirse más que a los términos del artículo 6 de la Sexta Directiva. De

ello se desprendería que toda operación que no constituya la entrega de un bien debe considerarse como una prestación de servicios cuando sea de naturaleza económica y no pertenezca exclusivamente a la esfera privada. La cuestión de quién se beneficia de la prestación o del impacto económico de ésta no tendría, pues, la menor importancia para el concepto de prestación de servicios.

18 Según el Gobierno alemán y el Finanzamt Calau, en el presente caso se trataría de un intercambio de prestaciones, puesto que el agricultor es remunerado con una prestación específica. El vínculo entre la prestación y la indemnización es, según ellos, tan estrecho que no cabe considerar que se trate únicamente de una referencia técnica del pago a la prestación. Al ser la reducción de la producción *conditio sine qua non* para el pago de la indemnización por la autoridad pública, la obligación correspondiente constituye una prestación de servicios a título oneroso. En este contexto, tampoco tiene importancia determinar quién es, a fin de cuentas, el beneficiario de la prestación, la colectividad o la autoridad pública en cuanto representante de la colectividad, al no formar parte esta circunstancia de los elementos constitutivos previstos en los artículos 2, 6 y 11 de la Sexta Directiva.

19 Como ha señalado el Abogado General en los puntos 21 a 29 de sus conclusiones, las alegaciones del Gobierno alemán y del Finanzamt Calau no pueden poner en cuestión el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en la sentencia Mohr.

20 Efectivamente, en contra de lo que se ha afirmado, este razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Unicamente debe tenerse en cuenta, para

quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo.

21 Por consiguiente, para determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, procede examinar la transacción a la luz de los objetivos y de las características del sistema común del IVA.

22 A este respecto, se ha de recordar que el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3) dispone:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[...]»

23 Ahora bien, 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.

24 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.

25 Procede, pues, responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales que el apartado 1 del artículo 6 y la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que el compromiso asumido por un agricultor, en el marco de un régimen de indemnizaciones nacionales, de abstenerse de recoger por lo menos el 20 % de las patatas cultivadas no constituye una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, la indemnización percibida por ello no está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios.

26 Vista la respuesta dada a las dos primeras cuestiones no procede examinar la tercera.

Costas

27 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht des Landes Brandenburg mediante resolución de 8 de noviembre de 1995, declara:

El apartado 1 del artículo 6 y la letra a) del apartado 1 de la parte A 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, deben interpretarse en el sentido de que el compromiso asumido por un agricultor, en el marco de un régimen de indemnizaciones nacionales, de abstenerse de recoger por lo menos el 20 % de las patatas cultivadas no constituye una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, la indemnización percibida por ello no está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Puissochet Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 18 de diciembre de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

C. Gulmann