CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 5 de febrero de 2002 [1]

I. Introducción

1. En el presente caso, el VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Reino Unido), plantea al Tribunal de Justicia la cuestión de cómo debe interpretarse el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio» a efectos 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 [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). En concreto, se trata de si un pago realizado por un organismo nacional a una empresa por el asesoramiento energético que ésta presta a los propietarios de viviendas está sujeto al impuesto sobre el valor añadido.

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

2. En el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva se dispone lo siguiente:

«La base imponible estará constituida:

a) 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; [...]»

B. *Derecho nacional*

3. La Energy Action Grants Agency (Agencia para las Medidas de Ayuda a la Energía; en lo sucesivo, «EAGA») es el organismo competente para la ejecución del Home Energy Efficiency Scheme (Programa de Eficiencia Energética en la Vivienda; en lo sucesivo, «HEES»). El HEES está regulado por los Home Energy Efficiency Grants Regulations (Reglamento relativo a las ayudas a la eficiencia energética en la vivienda; en lo sucesivo, «Regulations») de 1992. Éstos sustituyeron a los Regulations originales de 1990 y fueron modificados mediante los Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulations de 1993, 1994, 1995 y 1996. Sin embargo, las partes del procedimiento principal solicitaron que el procedimiento seguido en instancia de apelación se resuelva con arreglo a los Regulations, ya que las modificaciones introducidas en los mismos carecen manifiestamente de toda pertinencia por lo que respecta a los aspectos controvertidos en el presente litigio.

4. El artículo 2, apartado 1, de los Regulations define el concepto de asesoramiento energético (Energy Advice) como «el asesoramiento relativo al aislamiento térmico o al uso eficiente de electrodomésticos o instalaciones de iluminación, calefacción o agua caliente» en determinadas viviendas.

5. El artículo 4 de los Regulations regula la solicitud de subvenciones. En su apartado 2, se dispone lo siguiente:

«La solicitud deberá formularse por escrito, ir firmada por el solicitante o por una persona especificada o designada por la agencia administradora local y presentarse en la forma que establezca dicha agencia administradora.»

6. El artículo 5 de los Regulations define las obras o servicios que pueden ser subvencionados. Entre ellos se encuentra el «asesoramiento energético».

7. En el caso de que la solicitud haya sido presentada a la empresa instaladora de red de la localidad, ésta deberá comprobar, con arreglo al artículo 7, apartado 1, de los Regulations, si el solicitante cumple los requisitos para obtener la subvención. El artículo 7, apartado 3, de los Regulations establece lo siguiente:

«Si la empresa instaladora está convencida del derecho a la subvención de un solicitante, deberá:

a) remitir la solicitud a la agencia administradora local para que decida, certificando simultáneamente a ésta, por escrito, que ha procedido a efectuar las comprobaciones del cumplimiento de los requisitos para recibir la subvención establecidas en cada caso por la agencia administradora, y

b) decidir si, hasta que dicha agencia administradora resuelva sobre la solicitud, está dispuesta a ejecutar la obra o prestar el servicio bajo la condición de que, sin perjuicio de la responsabilidad del solicitante que se describe en el inciso i) *infra,* asumirá los costes de la obra o del servicio en el caso de que la agencia administradora no apruebe la subvención; y

i) en caso de estar dispuesto a ello, comunicar al solicitante por escrito que está dispuesto a ejecutar la obra o prestar el servicio bajo la condición de que, en el caso de que la agencia administradora local no aprobara la subvención o no pagara la subvención solicitada en razón de una manifestación materialmente inexacta (material misrepresentation), el solicitante estará obligado al pago de la obra o el servicio únicamente por el importe de los costes totales de la obra o el servicio que haya sido acordado por escrito entre el solicitante y la empresa instaladora de red con anterioridad a la presentación de la solicitud que exceda del importe de la subvención [...]»

8. Con arreglo al artículo 7, apartado 4, de los Regulations, a efectos de dicho artículo se entenderá por «manifestación materialmente inexacta» cualquier manifestación falsa realizada por el solicitante o en su nombre referida a cualquiera de los criterios determinantes para tener derecho a la subvención.

9. El artículo 9 de los Regulations fija el importe máximo de las subvenciones, que en el caso del asesoramiento energético asciende a 10 GBP.

10. Cuando se cumplen los requisitos para la aprobación de una subvención, la agencia administradora local paga la subvención, con arreglo al artículo 10, apartado 2, de los Regulations, en el momento que determine. En el caso de que la obra o el servicio hayan sido efectuados por una empresa instaladora de red, la subvención deberá pagarse a ésta.

11. El formulario previsto, con arreglo al artículo 4 de los Regulations, en la EAGA lleva por título «Formulario de solicitud de una subvención con arreglo al Home Energy Efficiency Scheme»; el formulario va acompañado de unas «Indicaciones» y un «Acuerdo».

Dicho Acuerdo establece lo siguiente:

«En el marco del presente Acuerdo, se entenderá por "Usted" el solicitante de la subvención, y por "Contratista" (contractor) la empresa instaladora de red. Usted y el Contratista acuerdan lo siguiente:

1) El Contratista ejecutará la obra o el servicio por el precio indicado en el punto 3 de la primera página.

2. a) El Contratista tendrá derecho a:

— Percibir el pago que en su caso Usted le adeude con arreglo al punto 3 de la primera página. No obstante, Usted únicamente deberá pagar dicha cantidad cuando la obra o el servicio hayan sido ejecutados a su razonable satisfacción.

— Percibir la subvención prevista con arreglo a los Home Energy Efficiency Grants Regulations cuando EAGA Ltd pague la subvención al Contratista.

b) En el caso de que el Contratista ejecute la obra o el servicio y EAGA Ltd no apruebe la subvención o no la pague en razón de una manifestación materialmente inexacta, Usted deberá pagar al Contratista la totalidad del precio de la obra o el servicio (en el caso de que hayan sido ejecutados a su razonable satisfacción).

3) El Contratista deberá terminar la obra o el servicio y llevar a cabo todas las operaciones relacionadas con ellos con arreglo a los Regulations.»

III. Hechos y procedimiento

12. Keeping Newcastle Warm (en lo sucesivo, «KNW») está registrada como sociedad de responsabilidad limitada a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el Reino Unido. El objeto social de la sociedad consiste, fundamentalmente, en la promoción del uso eficiente de la energía en general y, en particular, entre las personas necesitadas, y realizar las obras y servicios necesarios para ello, y la promoción, asesoramiento y formación en relación con la eficiencia energética. Según sus propias indicaciones, KNW es una «non-profit-organisation».

13. KNW fue designada como empresa instaladora de red, según consta en autos, en un área que comprende Tyne y Wear, Northumberland, Cumbria y partes de las regiones fronterizas escocesas. En esta área celebró acuerdos de asesoramiento energético con propietarios de viviendas. Por ellos recibió de la EAGA la correspondiente subvención de 10 GBP.

14. El procedimiento principal tiene su origen en un litigio entre KNW y el Commissioner of Customs and Excise ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, sobre el derecho de KNW a la devolución del impuesto sobre el valor añadido que supuestamente había pagado en exceso entre el 1 de abril de 1991 y el

31 de agosto de 1996; en total, reclamaba 939.492,01 GBP.

15. Contra la resolución del VAT and Duties Tribunal, KNW interpuso un recurso de apelación ante la High Court of Justice. KNW alegaba que, según se había reconocido, las 10 GBP que KNW recibe en cada caso de EAGA por el asesoramiento que ofrece forma parte de la contraprestación a efectos de la jurisprudencia Tolsma. [3]

16. KNW invocó el artículo 11, parte A, apartado 1, última frase, de la Sexta Directiva, cuyo tenor es el siguiente: «incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones». Según afirma, esta frase únicamente tiene sentido si las demás subvenciones no se incluyen en la base imponible. Tiene por objeto ampliar el ámbito de aplicación del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva; fuera de dicho contexto, las subvenciones no se incluyen en la base imponible. En efecto, todas las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones son pagos por dichas operaciones y normalmente forman parte de la contraprestación. En síntesis, dicha frase sería superflua si también otras subvenciones se incluyeran en la base imponible.

3 — Sentencia de 3 de marzo de 1994 (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14.

17. El Commissioner of Customs and Excise alegó, en el procedimiento ante el VAT and Duties Tribunal, que sólo debe pagarse una subvención cuando el Contratista de que se trate (en el presente caso, KNW) y el cliente han celebrado un contrato con arreglo a las modalidades previstas en el artículo 8, apartado 2, de los Regulations. Aunque con arreglo al artículo 10, apartado 2, de los Regulations el pago puede efectuarse directamente a través de la empresa instaladora de red, debe haber un contrato entre la empresa instaladora de red y el propietario de la vivienda, y la subvención se paga en favor de este último. La subvención forma parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible.

18. Por orden del Juez competente de la High Court, mediante resolución de 8 de septiembre de 2000, el VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre planteó al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, las siguientes cuestiones.

IV. Cuestiones prejudiciales

19. Las cuestiones prejudiciales tienen el siguiente tenor:

«1) Un pago efectuado por la Energy Action Grants Agency a la apelante por el asesoramiento energético prestado a un propietario de una vivienda con derecho a una subvención, ¿es 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 primera cuestión, ¿forma parte dicho pago, pese a ello, de la base imponible por constituir la contraprestación (o parte de la contraprestación) de una operación?»

V. Alegaciones de las partes

20. En opinión de *Keeping Newcastle Warm* (KNW), por el concepto de «subvención» debe entenderse, con arreglo al sentido habitual de la palabra y a la interpretación que hizo el Tribunal de Justicia en su sentencia Steenkolenmijnen, «una prestación en metálico o en especie que se concede en apoyo de una empresa, aparte del pago».[4] La ayuda de 10 GBP constituye una subvención de este tipo.

4 — Sentencia de 23 de febrero de 1961 (30/59, Rec. p. 3).

KNW alega que una subvención sólo puede constituir una contraprestación a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva si está directamente vinculada al precio.

21. A su entender, esta vinculación directa no existe en el presente caso. O bien se considera que el precio está constituido por la cantidad que exige KNW por el asesoramiento energético, en cuyo caso ésta siempre equivaldría, dado que, por un lado, existe el límite máximo de 10 GBP y, por otro lado, no se discute que dicho asesoramiento no puede ofrecerse a un precio inferior, al límite máximo, de modo que no puede hablarse de una vinculación directa con el precio. O bien se parte de la base de los costes efectivos para el consumidor, en cuyo caso, sin embargo, éste no soporta ningún coste, de modo que entonces la ayuda debe considerarse en la práctica como una subvención a tanto alzado a los costes generales de funcionamiento de KNW, y no estaría directamente vinculada al precio.

22. En opinión de KNW, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, con arreglo a la cual las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones deben considerarse también como contraprestaciones, tiene por objeto distinguir entre las subvenciones según la forma de cálculo de su cuantía —y no de si una subvención está directamente vinculada a la entrega de bienes o a la prestación de servicios— con el fin de excluirlas, en su caso, del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido. Según KNW, por regla general las subvenciones no están

sujetas al impuesto sobre el valor añadido si no se dispone expresamente otra cosa. Esta interpretación se ve confirmada, a su entender, por el artículo 19 de la Sexta Directiva, que regula el cálculo de la prorrata de deducción de las cuotas soportadas.

23. En consecuencia, los criterios para la inclusión de una subvención en una «contraprestación» son más estrictos que los aplicados para determinar qué constituye la contraprestación. Por ello, lo que resulta determinante no es la lista de criterios elaborada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Tolsma, sino el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

24. Para el *Gobierno del Reino Unido,* en cambio, únicamente se trata de si la ayuda objeto de litigio debe considerarse como «contraprestación» con arreglo a los principios generales del impuesto sobre el valor añadido tal como se desprende de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia, [5] sin que revista ninguna pertinencia el que la ayuda fuera pagada en concepto de subvención o no. La ayuda por el asesoramiento energético cumple los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia para la existencia y el valor de una contraprestación. En particular, el Gobierno del Reino Unido señala que existe una vinculación directa entre la subvención y el servicio prestado por KNW.

5 — Sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperative Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445); de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443); de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365); Tolsma, citada en la nota 3 *supra,* y de 2 de junio de 1994, Empire Stores (C-33/93, Rec. p. I-2329).

25. Por otro lado, el Gobierno del Reino Unido señala que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el impuesto sobre el valor añadido tiene un ámbito de aplicación muy amplio, y que debe darse al concepto de «contraprestación» un sentido lo más amplio posible con objeto de garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal. Desde esta óptica, el pasaje «incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones» que figura en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), debe considerarse únicamente como una precisión. La totalidad de la última frase de dicha disposición sirve para confirmar que el origen de la contraprestación no reviste ninguna importancia. Según el Gobierno del Reino Unido, la génesis y los trabajos preparatorios de la Directiva confirman esta interpretación.

26. En opinión del Gobierno del Reino Unido, la aplicabilidad del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva a las subvenciones no depende, por tanto, de que éstas estén directamente vinculadas al precio. Es posible imaginar una subvención que, aunque no esté directamente vinculada al precio del bien o del servicio, lo esté, sin embargo, al propio bien o servicio y, por tanto, constituya una contraprestación a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

27. Además, el Gobierno del Reino Unido considera que es errónea la tesis de KNW según la cual, en principio, las subvenciones están excluidas del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, y dicho ámbito meramente se extendió a las subvenciones a través de las últimas pala-

bras de la disposición controvertida. Esta tesis resulta ilógica a la luz del principio según el cual todo lo que el prestador de un servicio recibe por éste constituye el valor de la contraprestación.

28. Por último, el Gobierno del Reino Unido observa que el asesoramiento energético no es gratuito. Además, en el caso de que no se conceda ninguna subvención debe pagarse un precio por él. En ese caso, la totalidad de su importe estaría sujeto al impuesto. En su opinión, la cuestión de si existe una vinculación directa entre la subvención y el precio constituye una apreciación de hecho que debe ser efectuada por el órgano jurisdiccional nacional.

29. En la vista, el Gobierno del Reino Unido sostuvo, invocando la sentencia Office des produits wallons, [6] que en el presente caso la subvención está directamente vinculada al precio a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

30. La *Comisión* alega que la referencia a las subvenciones que se hace en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva precisa que el concepto de contraprestación recibida de un tercero incluye asimismo las subvenciones que estén directamente vinculadas al precio. Sin embargo, la regla según la cual un pago efectuado por un tercero, incluido el sector público, por la prestación de un servicio o la entrega de un bien a alguien constituye una parte de la base imponible no se aplica a las subvenciones de carácter general, como las subvenciones a los costes corrientes de funcionamiento. En este contexto, la Comisión se remite a las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Mohr [7] y Landboden-Agrardienste. [8]

31. Ahora bien, con independencia de si se considera el asesoramiento energético como un servicio separado o como parte de un servicio integrado, la subvención reduce la cantidad que debe pagarse o incluso equivale a la misma.

32. A diferencia de KNW, para la Comisión del hecho de que la cantidad de 10 GBP se pague de forma sistemática no se desprende que la subvención no esté directamente vinculada al precio. En efecto, la subvención se concede para cubrir los costes del asesoramiento energético hasta un importe máximo de 10 GBP.

33. Por último, en opinión de la Comisión no se trata tanto del concepto de subvención como de la cuestión de si ésta constituye una parte de la contraprestación. A

6 — Sentencia de 22 de noviembre de 2001 (C-184/00, Rec. p. I-9115), apartado 10.

7 — Sentencia de 29 de febrero de 1996 (C-215/94, Rec. p. I-959).

8 — Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (C-384/95, Rec. p. I-7387).

su entender, eso es lo que sucede en el presente procedimiento. KNW presta un servicio, concretamente un servicio de asesoramiento a los propietarios de viviendas en materia de medidas de ahorro de energía, por el que recibe una determinada cantidad. En consecuencia, esa cantidad constituye la base imponible, con independencia de que el pago constituya una subvención a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), una contraprestación efectuada por un tercero por un servicio prestado al propietario de la vivienda o efectivamente una contraprestación por un servicio prestado a la EAGA consistente en el asesoramiento a los propietarios de viviendas.

34. En la vista, la Comisión señaló que, en el presente caso, se cumplen los criterios para la inclusión de las subvenciones en la base imponible establecidas por el Tribunal de Justicia en su sentencia Office des produits wallons.

VI. Apreciación

35. Las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional se refieren a la interpretación del concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio» a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y, concretamente, a la cuestión de si un pago como el del procedimiento principal, efectuado por un organismo nacional a una empresa por un asesoramiento energético prestado por ésta a propietarios de viviendas, debe incluirse en la base imponible. A continuación, examinaré conjuntamente las tres cuestiones prejudiciales.

36. Con carácter preliminar, hay que reconocer que KNW y el Gobierno del Reino Unido tienen razón cuando afirman que, de acuerdo con el sentido que se le da generalmente, por subvención debe entenderse un pago efectuado —por regla general por razones de interés general— por el sector público. En principio, la Sexta Directiva no atribuye un sentido especial a este término, y también el Tribunal de Justicia parece aplicar el concepto de «subvención» en el sentido indicado.[9]

37. En todo caso, al mencionar las subvenciones en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, el legislador comunitario precisó que, en principio, las subvenciones pueden estar sujetas al impuesto sobre el valor añadido. Lo que se discute, al igual que en el presente caso, es en qué medida y bajo qué condiciones.

38. Con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso». Por tanto, el elemento que

9 — Véase, a este respecto, la sentencia Landboden-Agrardienste, citada en la nota 8 *supra*, apartado 20.

caracteriza a una operación sujeta al impuesto es la existencia de una entrega de bienes o una prestación de servicios a la que puede imputarse una contraprestación, y viceversa.

39. Ahora bien, una subvención del sector público puede adoptar las más diversas formas. Por ejemplo, puede tratarse de una subvención de carácter general destinada a cubrir todos los costes de funcionamiento, en cuyo caso aparte del organismo que concede la subvención y del beneficiario de ésta no se ve afectado ningún tercero como consumidor, o sólo se ve afectado de manera indirecta. O bien puede tratarse de una subvención abonada por el organismo que la concede a su beneficiario para que un tercero reciba una determinada prestación (en unas condiciones más favorables). Por regla general, sólo podrá existir una operación imponible en el caso de las subvenciones de este último tipo, es decir, concedidas en el marco de una relación triangular.

40. La razón de ello es que las subvenciones del sector público se conceden por razones de interés general, y no con objeto de que el propio sector público consuma un bien o un servicio. Para que exista un consumo y, por ende, una operación imponible a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva, tiene que haber un tercero como destinatario del servicio.

41. Consecuentemente, en su sentencia Office des produits wallons el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente: «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.» [10]

42. En el caso objeto del procedimiento principal en el presente asunto, existe una relación triangular de este tipo entre la Energy Action Grants Agency, como autoridad que concede la subvención por el asesoramiento energético, KNW, como organismo que presta el servicio de asesoramiento energético y recibe la subvención, y el propietario de la vivienda como destinatario del servicio prestado por KNW.

43. Así pues, la normativa relativa a las subvenciones contenida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), *in fine,* de la Directiva se refiere a las subvenciones del tipo de la que es objeto del procedimiento principal, en las que existe una relación triangular como ésa.

44. En relación con estos casos en los cuales no se efectúa una entrega de bienes

10 — Sentencia Office des produits wallons, citada en la nota 6 *supra,* apartado 10.

o una prestación de servicios a favor del organismo que concede la subvención, la exigencia de que exista una vinculación directa entre la subvención y el precio de la operación sirve para precisar que la subvención sólo está sujeta al impuesto —tal como se establece con carácter general en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a)— en el caso de que forme parte de la contraprestación, es decir, que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios a un consumidor. [11]

45. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y la contrapartida recibida por ella debe existir una «relación directa» para que un pago pueda imputarse, como contraprestación, a la prestación de un servicio o a la entrega de un bien. [12]

46. En consecuencia, la relación directa exigida por la jurisprudencia debe existir también entre una subvención y la entrega de un bien o la prestación de un servicio. [13]

47. En relación con las subvenciones, el Tribunal de Justicia ha establecido los siguientes criterios con arreglo a los cuales puede determinarse si la subvención guarda relación directa con una entrega de bienes o una prestación de servicios y, por ende, constituye una contraprestación: [14] los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible. Además, el compromiso de pagar la subvención asumido por el organismo que la concede debe tener como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta. Por otro lado, el precio del bien o del servicio debe ser determinable.

48. Tal como se desprende de los hechos descritos por el órgano jurisdiccional remitente, KNW presta a los propietarios de viviendas el servicio consistente en un asesoramiento energético con arreglo a un acuerdo en el que se estipula que dicho servicio se prestará a un determinado precio que se especifica («en el punto 3 de la primera página»). Así pues, el precio del asesoramiento energético está determinado y es determinable.

49. Además, el derecho de KNW a la subvención únicamente existe cuando ésta se compromete a prestar el asesoramiento energético. Así se desprende igualmente del acuerdo y del artículo 10 de los Regulations.

50. Así pues, está claro que la subvención está destinada a la prestación de un aseso-

11 — Sentencia Office des produits wallons, citada en la nota 6 *supra*, apartado 12.

12 — Véanse, en particular, las sentencias Coöperative Aardappelenbewaarplaats, citada en la nota 5 *supra*, apartado 12; Naturally Yours Cosmetics, citada en la nota 5 *supra*, apartado 11, y Tolsma, citada en la nota 3 *supra*, apartado 13.

13 — A este respecto, véase la primera frase del apartado 14 de la sentencia Office des produits wallons, citada en la nota 6 *supra*.

14 — Sentencia Office des produits wallons, citada en la nota 6 *supra*, apartado 13.

ramiento energético; sirve para pagar total o parcialmente dicho servicio, por lo que se concede como una contraprestación y no globalmente para cubrir, por ejemplo, todos los costes de funcionamiento de KNW. [15] Al no existir relación con una entrega de bienes o prestación de servicios concreta, una subvención de este último tipo no constituiría una contraprestación y, por tanto, tampoco estaría sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

51. El hecho de que la subvención sea concedida por un tercero no sirve de argumento para no calificarla como contraprestación. Se trata de una situación comparable a la de los cupones de reembolso, en cuyo caso una parte de la contraprestación está constituida por un cupón presentado al minorista por el consumidor final para obtener un descuento en el precio de una mercancía. En tales casos, un tercero, a saber, el emisor del cupón, reembolsa posteriormente al minorista, a la presentación del cupón, la diferencia entre el precio efectivamente pagado por el consumidor final y el precio «normal» sin descuento.

52. También este reembolso por parte de un tercero, que únicamente cubre una parte de la contraprestación, fue calificado como contraprestación por el Tribunal de Justicia. [16]

53. En cambio, el hecho de que la subvención por el asesoramiento energético ascienda como máximo a 10 GBP y, por tanto, en determinados casos sólo cubra una parte de los costes del asesoramiento energético, no reviste, en contra de lo alegado por KNW, ninguna importancia, ya que esta circunstancia no afecta al hecho de que la subvención constituye la retribución por el asesoramiento energético.

54. En este contexto, procede recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [17] con arreglo a la cual para la apreciación de una contraprestación no resulta determinante su valor objetivo, sino su valor subjetivo.

55. Tal como señaló con razón la Comisión en la vista, precisamente en aquellos casos en los que el precio consiste en la subvención existe una vinculación directa entre el precio y la subvención.

56. En consecuencia, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que un pago como el que es objeto del procedimiento principal debe incluirse en la base imponible como una subvención a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

15 — Véase la sentencia Office des produits wallons, citada en la nota 6 *supra*, apartado 15.

16 — Sentencia de 24 de octubre de 1996, Argos Distributors (C-288/94, Rec. p. I-5311), apartado 18.

17 — Sentencia Argos Distributors, citada en la nota 16 *supra*, apartados 16 y 17, y la jurisprudencia citada en los mismos.

VII. Conclusión

57. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales resumidas:

«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.»