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

En el asunto C-463/02,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. E. Traversa y K. Simonsson, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de Suecia, representado por la Sra. A. Falk, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

apoyado por

República de Finlandia, representada por la Sra. T. Pynnä, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante,

* Lengua de procedimiento: sueco.

que tiene por objeto que se declare que el Reino de Suecia 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), al no haber percibido el impuesto sobre el valor añadido sobre el importe de las ayudas abonadas en aplicación del Reglamento (CE) nº 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, los Sres. C. Gulmann (Ponente), J.-P. Puissochet y J. N. Cunha Rodrigues, y la Sra. N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 16 de octubre de 2003, en la que la Comisión estuvo representada por los Sres. E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross e I. Koskinen, en calidad de agentes, el Reino de Suecia por el Sr. A. Kruse y la República de Finlandia por la Sra. T. Pynnä;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de noviembre de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 23 de diciembre de 2002, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con objeto de que se declare que el Reino de Suecia 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 no haber percibido el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») sobre el importe de las ayudas abonadas en aplicación del Reglamento (CE) nº 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).

Marco jurídico

Normativa comunitaria en materia de IVA

2 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA «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».

3 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la misma Directiva dispone que:

«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».

Normativa comunitaria en materia de ayudas a los forrajes desecados

4 El artículo 3 del Reglamento nº 603/95 prevé la concesión de una ayuda por importe de 68,83 euros por tonelada para los forrajes secados por medio de calor artificial y por importe de 38,64 euros por tonelada para los forrajes secados al sol.

5 El artículo 4, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1347/95 del Consejo, de 9 de junio de 1995 (DO L 131, p. 1) establece, para cada campaña de comercialización, cantidades máximas garantizadas de productos a los que se podrá conceder la ayuda. Procede además a distribuir dichas cantidades entre los Estados miembros.

6 El artículo 5 señala que:

«Cuando la cantidad de forraje desecado para la que se solicite ayuda [...], en una campaña de comercialización determinada, rebase la [cantidad máxima garantizada] establecida en [el] artículo 4, la ayuda correspondiente a esa campaña se calculará del siguiente modo:

— por el primer 5 % de rebasamiento de la [cantidad máxima garantizada], la ayuda se reducirá, en todos los Estados miembros, en un porcentaje proporcional al del rebasamiento,

— en caso de un rebasamiento superior al 5 %, se efectuarán reducciones adicionales en cualquier Estado miembro cuya producción supere la [cantidad nacional garantizada], incrementada en un 5 % proporcionalmente al rebasamiento.

[...]».

7 El artículo 6, apartado 2, somete el pago de un anticipo a cuenta de la ayuda a la condición de que los forrajes desecados hayan abandonado la empresa transformadora.

8 El artículo 8 prevé lo siguiente:

«La ayuda contemplada en el artículo 3 se concederá, a petición del interesado, para los forrajes desecados que hayan abandonado las empresas transformadoras y cumplan las condiciones siguientes:

a) el contenido máximo en humedad se situará entre el 11 y el 14 % y podrá variar en función de la forma de presentación del producto;

b) el contenido mínimo en proteína bruta, expresado en sustancia seca, no podrá ser inferior:

— al 15 % en el caso de los productos enumerados en la letra a) y en el segundo guión de la letra b) del artículo 1;

— al 45 % en el caso de los productos enumerados en el primer guión de la letra b) del artículo 1;

c) los forrajes desecados deberán ser de calidad sana, cabal y comercial.

No obstante, podrán establecerse condiciones suplementarias, en particular con respecto al contenido en fibra y caroteno [...]».

9 El artículo 9, letra c), dispone que:

«La ayuda contemplada en el artículo 3 únicamente se concederá a empresas [transformadoras] que:

[...]

c) se incluyan al menos en una de las categorías siguientes:

— empresas que hayan celebrado contratos con los productores de forrajes para desecar,

— empresas que hayan transformado su propia producción o, en el caso de agrupaciones, la de sus miembros,

— empresas que hayan obtenido los suministros de personas físicas o jurídicas que ofrezcan las garantías que se determinen y que hayan celebrado contratos con productores de forrajes para desecar; tales personas físicas o jurídicas deberán ser compradores autorizados por las autoridades competentes de los Estados miembros donde los forrajes hayan sido cosechados [...]».

10 El artículo 11, apartado 2, indica lo siguiente:

«Cuando los contratos mencionados en el primer guión de la letra c) del artículo 9 tengan por objeto un pedido especial para la transformación de forrajes suministrados por los productores, dichos contratos deberán precisar, como mínimo, la superficie cuya cosecha esté destinada a ser entregada e incluirán una cláusula que establezca la obligación de las empresas transformadoras de abonar a los productores, la ayuda establecida en el artículo 3 que dichas empresas reciban por las cantidades transformadas en virtud de los contratos.»

Procedimiento administrativo previo y recurso

11 El 18 de noviembre de 1998, al haber comprobado que el Reino de Suecia no aplicaba el IVA a las ayudas abonadas en el marco del Reglamento nº 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 El 15 de enero de 1999 el Gobierno sueco respondió que, teniendo en cuenta el objeto y la forma en que se calcula y paga la ayuda, ésta no puede ser considerada como una subvención directamente vinculada al precio de una entrega de bienes o de una prestación de servicios en el sentido del artículo 11 de la Sexta Directiva.

13 Al no compartir dicho análisis, el 6 de agosto de 1999 la Comisión envió al Reino de Suecia 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.

14 El Gobierno sueco mantuvo su postura en un escrito de 4 de octubre de 1999.

15 En estas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

16 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2003, se admitió la intervención de la República de Finlandia en apoyo de las pretensiones de la parte demandada.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

17 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.

18 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.

19 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.

20 Según la citada institución, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la sujeción al impuesto de tales operaciones tiene como consecuencia la aplicación del IVA a las ayudas abonadas en el marco del Reglamento nº 603/95.

21 La Comisión señala que, a tenor del artículo 9 del Reglamento nº 603/95, «la ayuda contemplada en el artículo 3 únicamente se concederá a empresas que transformen [...]». Dichas empresas son las destinatarias, en el sentido jurídico del término, de las subvenciones, a las que el legislador comunitario pretendía referirse al mencionar, en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, a «la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener». El Reglamento nº 603/95 no menciona a ningún otro beneficiario, en el sentido jurídico del término, de la ayuda a la comercialización de los forrajes desecados.

22 La Comisión admite que una subvención otorgada a una categoría de empresas determinada puede tener efectos económicos positivos tanto para los operadores que se encuentran en una fase anterior del ciclo productivo (en este caso los

productores de forrajes verdes), como para los situados en una fase posterior (en este caso los ganaderos). Observa que, en el caso de la transformación en régimen de subcontrata, el propio legislador comunitario exige, en el artículo 11, apartado 2 del Reglamento nº 603/95, que la empresa transformadora abone a los productores la ayuda que haya obtenido del organismo de intervención.

23 No obstante, la posibilidad de que una subvención beneficie a otros operadores o la obligación de abonar la totalidad o una parte de una subvención a otros operadores no modifican en absoluto, según la Comisión, el tratamiento jurídico de la cuestión. En efecto, debe distinguirse entre el destinatario de la ayuda en el sentido jurídico del término, que es la empresa transformadora, y el beneficiario indirecto de la subvención en el sentido económico del término.

24 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.

25 El Gobierno sueco mantiene que la ayuda en cuestión queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva.

26 Alega, en particular, que dicha ayuda no se abona a su beneficiario con la finalidad concreta de que éste entregue un bien o preste un servicio determinado.

27 Los criterios determinantes para el pago de la ayuda, establecidos en el Reglamento nº 603/95, son los siguientes:

— que los forrajes desecados hayan abandonado la empresa transformadora;

— que respondan a unos criterios de calidad determinados;

— que exista o no un rebasamiento de las cantidades máximas garantizadas.

28 Según el Gobierno sueco, no se exige que la empresa transformadora proceda, además, a realizar operaciones sujetas, como la venta de forraje desecado o el secado de forraje por cuenta de un productor.

29 En el supuesto de transformación en régimen de subcontrata, no cabe considerar que la ayuda sea una contraprestación de la labor de transformación, ya que la empresa está obligada a abonar a los productores la subvención que haya recibido.

30 El Gobierno finlandés no presentó escrito de formalización de su intervención. Durante la fase oral del procedimiento, dicho Gobierno ha apoyado las pretensiones de la parte demandada.

Apreciación del Tribunal de Justicia

31 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.

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

33 Para que nos encontremos en dicho supuesto, es necesario, en primer lugar, que la subvención haya sido abonada al operador 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. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta (sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Rec. p. I-9115, apartados 12 y 13).

34 Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan 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. Por tanto, habrá que 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 (sentencia Office des produits wallons, antes citada, apartado 14).

35 La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencia Office des produits wallons, antes citada, apartado 17).

36 En definitiva, el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, 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 (sentencia Office des produits wallons, antes citada, apartado 18).

37 Hay que señalar que en el presente asunto no se cumplen los requisitos para la sujeción de las ayudas objeto del litigio al IVA en ninguna de las dos categorías de operaciones a las que se refiere la Comisión, que son, por una parte, la venta por una empresa transformadora, tras su secado, de forrajes comprados a los productores de forrajes verdes y, por otra, la subcontratación de una empresa transformadora por un productor de forrajes verdes.

Venta de forrajes comprados a los productores tras su secado

38 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.

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

40 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.

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

42 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 nº 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.

43 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 terceros 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.

44 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.

Transformación en régimen de subcontrata

45 Como señala la Comisión, el objeto de la subcontratación es una prestación de secado, esto es, una prestación de servicios, realizada por la empresa transformadora por cuenta del productor de forrajes verdes.

46 En cualquier caso, para que la subvención esté sujeta al impuesto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva exige que sea abonada en beneficio del que entrega el bien o presta el servicio, de forma que éste pueda disponer de la misma.

47 Pues bien, en el caso de la transformación en régimen de subcontrata, la empresa transformadora no es la beneficiaria de la ayuda que percibe.

48 Es cierto que el artículo 9 del Reglamento nº 603/95 dispone que «la ayuda [...] únicamente se concederá a empresas que transformen [...]».

49 No obstante, el considerando decimoquinto del Reglamento nº 603/95 prevé, en lo que se refiere a la transformación en régimen de subcontrata, la repercusión de la ayuda a favor del productor y el artículo 11, apartado 2, de dicho Reglamento obliga a las empresas transformadoras a abonar a los productores la ayuda que dichas empresas reciban por las cantidades transformadas en virtud de los correspondientes contratos.

50 De este modo, 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.

51 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.

52 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.

53 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.

54 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.

55 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.

56 En definitiva, los dos cargos invocados por la Comisión carecen de fundamento, por lo que el recurso debe ser desestimado.

Costas

57 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la parte demandada la condena en costas de la Comisión y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

58 La República de Finlandia, que ha intervenido en apoyo de las pretensiones del Reino de Suecia, soportará sus propias costas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento.

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 soportará sus propias costas.

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de julio de 2004.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Segunda

C.W.A. Timmermans