SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 22 de noviembre de 2001 *

En el asunto C-184/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal de première instance de Charleroi (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Office des produits wallons ASBL

y

État belge,

una decisión prejudicial 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por los Sres. C. Gulmann (Ponente), en funciones de Presidente de Sala, J.-P. Puissochet y J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, jefa de división;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Office des produits wallons ASBL, por M^{e} M. Eloy, avocat;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. A. Snoecx, en calidad de agente, asistida por M^{e} B. van de Walle de Ghelcke, avocat;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. J-F. Dobelle, S. Pailler y S. Seam, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y C. Giolito, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Office des produits wallons ASBL, representado por M[e] R. Ghods, avocat; del Gobierno belga, representado por el Sr. B. van de Walle de Ghelcke, y de la Comisión, representada por los Sres. E. Traversa y C. Giolito, expuestas en la vista de 22 de marzo de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de junio de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

1 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 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»).

Marco jurídico

3 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, 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».

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

4 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 *«Wallonie 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».

5 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.

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

7 En su resolución de remisión, dicho Tribunal señala en particular lo siguiente:

— El artículo 26 del code de la TVA (Código del IVA), por el que se adaptó el Derecho belga al artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, define el concepto de base imponible en materia de IVA.

— Las partes del litigio admiten que una subvención forma parte de la base imponible si está directamente vinculada al precio, lo que sucede cuando se abona al productor, al proveedor o al prestador del servicio, la paga un tercero y constituye la contraprestación o un elemento de la contraprestación de una entrega de bienes o de un servicio.

— Las partes discrepan sobre el alcance del tercer requisito.

8 En tales circunstancias, el Tribunal de première instance de Charleroi resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A efectos de la aplicación del artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios [...], ¿constituyen un importe sujeto a gravamen las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los gastos de explotación (ayudas a la inversión, participación en los gastos generales o en los gastos corrientes, gastos de personal) de un sujeto pasivo, de modo que influyen sobre el precio de coste final de sus productos y servicios, pero que no pueden ser individualizadas en relación con un precio de operación?

2) ¿Está supeditado su carácter imponible a la existencia de una prestación individualizada a favor del organismo público que concede la subvención y a una equivalencia entre la ventaja obtenida por este último y el contravalor proporcionado?

3) En caso afirmativo, ¿cómo habría que determinar el valor de la ventaja obtenida por el organismo público que concede la subvención?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

9 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.

10 Por una parte, es necesario señalar, como hicieron tanto la Comisión en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia como el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, que en circunstancias como las del procedimiento principal es irrelevante que un sujeto pasivo como el OPW realice o no 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.

11 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.

12 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.

13 Para comprobar si la subvención constituye tal contraprestación, es necesario poner de relieve que 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. Debe señalarse también que el compromiso de pagar la

subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta. Esta relación entre la subvención y el precio debe mostrarse de manera inequívoca mediante un análisis de las circunstancias que en cada caso dan lugar al pago de dicha contraprestación. Sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio. Basta con que sea determinable.

14 Así pues, 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.

15 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.

16 Como señaló acertadamente la Comisión, 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.

17 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.

18 Teniendo en cuenta lo anterior, procede responder a las cuestiones planteadas que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, 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 sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

Costas

19 Los gastos efectuados por los Gobiernos belga y francés, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del procedimiento 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 Tercera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal de première instance de Charleroi mediante resolución de 11 de mayo de 2000, declara:

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 sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 22 de noviembre de 2001.

El Secretario

R. Grass

La Presidenta de la Sala Tercera

F. Macken