

62000J0353

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 13 de junio de 2002. - Keeping Newcastle Warm Limited contra Commissioners of Customs and Excise. - Petición de decisión prejudicial: VAT and Duties Tribunal, Manchester - Reino Unido. - 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. - Asunto C-353/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-05419

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Base imponible - Prestación de servicios - Pago efectuado en concepto de subvención que está integrado en la contrapartida a un operador económico en relación con un servicio prestado a determinadas categorías de beneficiarios - Pago - Inclusión en la base imponible

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 11, parte A, ap. 1, letra a)]

Índice

El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que una cantidad abonada, en el marco de un sistema de subvenciones, por un organismo público a un operador económico, en relación con un servicio de asesoramiento energético prestado por éste a determinadas categorías de ocupantes de viviendas, 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.

(véanse el apartado 28 y el fallo)

Partes

En el asunto C-353/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Keeping Newcastle Warm Limited

y

Commissioners of Customs & Excise,

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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. F. Macken, Presidenta de Sala, y los Sres. C. Gulmann (Ponente) y J.-P. Puissochet, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Keeping Newcastle Warm Limited, por el Sr. D. Ewart, Barrister, designado por Somerton & Fletcher, Solicitors;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. G. Amodeo, en calidad de agente, asistida por la Sra. P. Whipple, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Keeping Newcastle Warm Limited, representada por el Sr. D. Ewart; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, asistido por la Sra. P. Whipple, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, expuestas en la vista de 13 de diciembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de febrero de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 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 (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 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.

El marco jurídico

La normativa comunitaria

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

«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.»

La normativa nacional

4 Las Home Energy Efficiency Grants Regulations de 1992 (en lo sucesivo, «Regulations») constituyen una normativa que prevé la concesión de subvenciones para la mejora de la eficacia energética en las viviendas ocupadas por determinadas categorías de personas.

5 En particular, el artículo 5 de las Regulations establece que podrá otorgarse una subvención para diversos tipos de trabajos, entre los que se encuentra el «asesoramiento energético», definido como el asesoramiento relativo al aislamiento térmico o al empleo económico y eficiente de los electrodomésticos y de las instalaciones de iluminación y de calefacción o de calentamiento de agua.

6 El artículo 7, apartado 1, de las Regulations prevé que cuando se haya presentado una solicitud de subvención al instalador de la red de la localidad, éste examinará si el solicitante tiene derecho a la subvención.

7 El artículo 7, apartado 3, de las Regulations dispone lo siguiente:

«Si el instalador de la red considera que el solicitante tiene derecho a la subvención:

a) remitirá la solicitud al organismo competente de la zona afectada y le certificará, simultáneamente, por escrito, que ha comprobado que se cumplen los requisitos para la concesión de la subvención, establecidos cada cierto tiempo por dicho organismo, y

b) decidirá, mientras dicho organismo examina la solicitud, si está dispuesto a efectuar el trabajo teniendo en cuenta que, sin perjuicio de la responsabilidad del solicitante descrita en el inciso i)

infra, deberá asumir, si este organismo deniega la subvención, el coste del trabajo, y

i) si está dispuesto a ello, comunicará por escrito al solicitante que efectuará el trabajo de modo que, salvo si se deniega la subvención o si el organismo responsable de la zona afectada no la abona debido a una declaración inexacta sobre un elemento esencial, el solicitante sólo estará obligado a pagar por el trabajo el importe que se haya acordado por escrito entre el solicitante y el instalador de la red antes de la presentación de la solicitud, cantidad que corresponde a la diferencia entre el importe total del trabajo y el importe de la subvención [...]»

8 A tenor del artículo 9 de las Regulations, el importe máximo de la subvención por el asesoramiento energético asciende a 10 GBP.

9 Con arreglo al artículo 10 de las Regulations, el organismo competente de la zona afectada abonará la subvención al instalador de la red cuando se cumplan los requisitos para el pago de la subvención y éste haya efectuado el trabajo.

10 En virtud de las Regulations, se designó a la Energy Action Grants Agency (en lo sucesivo, «EAGA») como organismo competente para la zona de Inglaterra, Escocia y País de Gales, en la que gestiona el programa para la mejora de la eficiencia energética en la vivienda. Se nombró a KNW instalador de la red en una zona que abarca los condados de Tyne y Wear, Northumberland y Cumbria, así como determinadas regiones limítrofes con la frontera escocesa.

11 En el marco del sistema de subvenciones establecido por las Regulations, EAGA prevé, en particular, que el solicitante de la subvención y el instalador de la red deberán celebrar un contrato tipo. El contrato tipo establece que el instalador de la red efectuará el trabajo por el precio indicado, en cuyo caso tendrá derecho al pago de dicho precio, a cargo del cocontratante, así como a la subvención cuando EAGA la pague al instalador de la red. Si el instalador realiza el trabajo y EAGA deniega la subvención, o no la abona debido a una declaración inexacta sobre un elemento esencial, el solicitante de la subvención deberá pagar al instalador de la red el trabajo completo.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

12 Durante varios años, KNW realizó trabajos en el marco del sistema de subvenciones establecido por las 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.

13 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.

14 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.

15 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.

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

17 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.

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

19 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

20 Según KNW, la cantidad de 10 GBP concedida por EAGA por cada servicio de asesoramiento energético constituye una subvención que, no obstante, no está directamente vinculada al precio de la operación, dado que su importe siempre corresponde, en la práctica, al límite al que está sujeta. Además, dado que los servicios de asesoramiento energético a los clientes son gratuitos, se trata de una subvención a tanto alzado, que sirve para financiar los gastos de funcionamiento de KNW y no tiene ningún vínculo directo con coste alguno. En consecuencia, dicha subvención no forma parte de la contraprestación de la operación en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

21 El Gobierno del Reino Unido sostiene, invocando, en particular, las sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), y de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), que las ayudas económicas controvertidas en el asunto principal constituyen una contraprestación en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Alega que este dato es suficiente para proporcionar una solución al litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente. En todo caso, considera que existe un vínculo directo entre la subvención y los servicios prestados por

KNW. El contrato celebrado por dicha sociedad y el ocupante de la vivienda determina la naturaleza y el coste del trabajo que aquélla debe realizar, y prevé que el importe de la ayuda económica concedida al ocupante se deducirá de la cantidad debida por éste. No obstante, si, por cualquier razón, no se concedía la ayuda económica, el ocupante de la vivienda está obligado a pagar a KNW el trabajo completo.

22 La Comisión alega que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva tiene como finalidad garantizar que la base imponible incluya toda la contraprestación abonada por la entrega de bienes o la prestación de servicios, tanto si la abonó el destinatario como si lo hizo un tercero, que puede ser un organismo público. Además, cuando un tercero, en particular un organismo público, concede, como en el asunto principal, una ayuda por un servicio determinado prestado a un particular, dicha ayuda forma parte de la base imponible, con independencia de si debe considerarse efectivamente una subvención directamente vinculada al precio de la operación. El hecho de que el importe de la ayuda abonada ascienda sistemáticamente a 10 GBP no implica que dicha subvención sea independiente del precio. A este respecto, la Comisión recuerda que la ayuda se abona para cubrir el coste total del servicio, con un máximo de 10 GBP. Incluso suponiendo que se trate de una subvención a tanto alzado que constituya el único pago del servicio de asesoramiento energético, es contrario al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva considerar que no forma parte de la base imponible, excluyendo así que la operación esté sujeta al IVA.

Respuesta del Tribunal de Justicia

23 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, Rec. p. I-9115, apartado 10).

24 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.

25 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).

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

27 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.

28 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 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 IVA.

Decisión sobre las costas

Costas

29 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión, 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal, Manchester, mediante resolución de 8 de septiembre de 2000, declara:

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.