

|

61995C0384

Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 25 de septiembre de 1997. - Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG contra Finanzamt Calau. - Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht des Landes Brandenburg - Alemania. - IVA - Concepto de prestación de servicios - Indemnización nacional para la extensificación de la producción de patatas. - Asunto C-384/95.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-07387

Conclusiones del abogado general

1 La cuestión controvertida en este asunto, remitido a este Tribunal por el Finanzgericht des Landes Brandenburg (Tribunal contencioso-administrativo en materia tributaria), consiste en dilucidar si un agricultor, al reducir su cosecha de patatas a cambio de una subvención nacional, presta un servicio a título oneroso a efectos de la Sexta Directiva del IVA. (1)

Disposiciones comunitarias pertinentes

2 En el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. 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 En el apartado 1 del artículo 6 de la Directiva se dispone:

«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;

- en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

4 En la época pertinente, es decir, el año 1990, el apartado 3 del artículo 12 de la Directiva tenía el siguiente tenor:

«El tipo impositivo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido se fijará por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible, siendo el mismo aplicable a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.»

5 El apartado 3 del artículo 12 fue modificado por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, (2) a la que los Estados miembros debían adaptar su Derecho interno a más tardar el 31 de diciembre de 1992. A los efectos pertinentes, la letra a) del apartado 3 del artículo 12 de la Sexta Directiva, dispone:

«A partir del 1 de enero de 1993, los Estados miembros aplicarán un tipo normal que hasta el 31 de diciembre de 1996 no podrá ser inferior al 15 %.

[...]

Los Estados miembros podrán aplicar asimismo uno o dos tipos reducidos. Dichos tipos reducidos no podrán ser inferiores al 5 % y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H.»

6 El Anexo H, introducido mediante la Directiva 92/77, incluye:

«Productos alimenticios (incluidas las bebidas pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, [animales vivos, semillas, plantas e] ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios y productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios».

Hechos y cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional

7 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Landboden»), demandante en el procedimiento principal, es la sucesora en la titularidad de la empresa Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow (en lo sucesivo, «Bronkow»). En 1990, Bronkow percibió una indemnización del Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Departamento de Alimentación, Agricultura y Silvicultura) de la Administración del distrito de Calau, de conformidad con la Orden de 13 de julio de 1990 sobre fomento de la extensificación (3) de la producción agrícola. La indemnización, que ascendió a 348.660 DM, se concedió a cambio de una reducción del 20 % de la producción anual de patatas de Bronkow. En su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a 1990, Bronkow no incluyó la indemnización en su volumen de negocios imponible, con lo que en dicho año resultó a su favor una devolución de impuestos neta. Después de una investigación, la Administración Tributaria concluyó que la indemnización debería haberse incluido en el volumen de negocios imponible de Bronkow y giró una liquidación complementaria a su cargo.

8 En el posterior procedimiento judicial, el Finanzgericht decidió solicitar una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«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?»

b) *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?*

c) *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?»

La sentencia en el asunto Mohr

9 Durante el desarrollo del procedimiento sobre el presente asunto, el Tribunal dictó la sentencia Mohr, (4) en la que declaró que el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor con arreglo a un Reglamento comunitario no constituye una prestación de servicios. Por tanto, la indemnización percibida por el agricultor en virtud del Reglamento no estaba sujeta al IVA. El Tribunal llegó a esta conclusión por los siguientes motivos:

«[...] al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar la 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 su producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio. Por lo tanto, el compromiso de que se trata no constituye una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Directiva.»

10 La Comisión considera que el razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr es asimismo aplicable a la subvención de que se trata en el presente caso, a saber, la indemnización concedida por las autoridades públicas a cambio de una reducción de la producción con arreglo a los regímenes nacionales de intervención. Comparto esta opinión.

11 No obstante, como explicaré más adelante, el Finanzamt y el Gobierno alemán critican el pronunciamiento recaído en la sentencia Mohr y sostienen que el Tribunal no debe trasladarlo al presente asunto.

Apreciación de las cuestiones

12 Cabría considerar, con cierta justificación, que someter las subvenciones al IVA tiene escaso sentido, cuando no nulo. Al hacerlo, la autoridad pública simplemente recupera el dinero que ella misma u otra autoridad pública concedió; en este último caso gravar las subvenciones constituye una forma bastante enrevesada -y costosa- de reasignar los ingresos entre las autoridades públicas. Gravar con impuestos nacionales las subvenciones comunitarias supondría, por ejemplo, simplemente desviar los recursos del presupuesto comunitario al de un Estado miembro (con excepción, por supuesto, del componente del IVA que forma parte de los recursos propios de la Comunidad, que posteriormente habría de reintegrarse a ésta).

13 Además, a menos que el importe recuperado en concepto de impuesto se compense mediante un incremento equivalente del importe de la subvención, gravar la subvención reducirá los efectos económicos que se pretende que consiga. Si el beneficiario puede optar entre vender su producción y aceptar una subvención por no comercializarla, la sujeción a gravamen de la subvención la hará menos atractiva.

14 En la Sexta Directiva la tributación de las subvenciones se prevé sólo de forma limitada. En la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 se incluyen en la base imponible las

«subvenciones directamente vinculadas al precio» de las operaciones. Así pues, la subvención estará incluida en la base imponible si su pago está supeditado a la condición de que el beneficiario entregue bienes o preste servicios. Por ejemplo, una medida de apoyo en virtud de la cual un agricultor percibe un determinado importe por cada producto vendido constituye parte de la contraprestación de la operación. En cambio, las subvenciones que están menos relacionadas con operaciones concretas y se destinan, con carácter más general, a mejorar la situación económica de la empresa no forman parte de la base imponible. Como ejemplos de dichas subvenciones se pueden citar las subvenciones para comprar activos, enjugar pérdidas y reestructurar empresas.

15 La distinción que se hace en la Sexta Directiva no está exenta de dificultades. Como señaló la Comisión en su Primer Informe: (5)

«En la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 se dispone que las subvenciones percibidas por un sujeto pasivo que estén "directamente vinculadas al precio" de las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo deben incluirse en la base imponible como componentes del precio abonado por terceros. Si bien resulta relativamente fácil considerar, en un primer momento, que están "directamente vinculadas al precio" las subvenciones cuyo importe se determina por referencia al precio de venta de los bienes entregados o los servicios prestados, en función de las cantidades vendidas, o incluso en función del coste de los bienes o servicios ofrecidos gratuitamente al público, subsiste la mayor duda por lo que respecta a otros tipos de subvenciones, como las subvenciones denominadas de equilibrio o de funcionamiento, cuyo pago pretende sanear la situación económica de una empresa y que se conceden sin relación expresa con precio alguno. La inexistencia de diferencia sustancial alguna entre estos tipos de subvenciones (en la mayor parte de los casos, las subvenciones "directamente vinculadas al precio" tienen también un objetivo de saneamiento), unida a la posibilidad de que un Estado miembro transforme una subvención del primer tipo en una subvención del segundo, ponen de manifiesto la precariedad de la distinción, basada en criterios meramente formales (la manera en que se concede la subvención), y, por ende, la insuficiencia del tenor de la Directiva.»

16 No obstante, puede considerarse que el tratamiento que la Directiva dispensa a las subvenciones se ajusta a la norma general según la cual debe existir una relación directa entre una prestación y la contraprestación efectuada. (6) También podría justificarse basándose en que las subvenciones concedidas en relación con operaciones concretas pueden tener una incidencia más directa en la competencia. Al menos superficialmente, parece haber mayores motivos para tratar dichas subvenciones como parte del precio abonado por el consumidor (o por cuenta de éste).

17 Sean cuales fueren los méritos del requisito establecido en la Directiva, parece claro que la subvención controvertida en el presente asunto no lo cumple.

18 En primer lugar, está claro que la subvención no está directamente relacionada con entregas de productos a los consumidores. Por tanto, no forma parte de la contraprestación de una entrega de bienes a efectos de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva. Por el contrario, su objeto es estabilizar los mercados reduciendo la oferta de productos. Pretende mejorar la situación del agricultor, en parte indemnizándole por la producción perdida y en parte provocando un aumento del precio de los productos vendidos a los consumidores. Por tanto, la subvención puede distinguirse de una subvención destinada a sostener los precios, como la anteriormente descrita, cuyo objeto es mejorar la situación económica del agricultor subvencionando entregas concretas de productos.

19 Sin embargo, el Finanzamt y el Gobierno alemán sostienen que, aunque la subvención de que se trata en el presente asunto no puede considerarse parte de la contraprestación de una entrega de bienes a efectos de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, está contemplada en la Directiva como contraprestación de la prestación de un servicio. El hecho de que el agricultor

reduzca la producción o se abstenga de comercializar determinados productos es un servicio en sí mismo, distinto de la entrega de productos a los consumidores, y tiene su propia contraprestación. Sostienen que, al exigir que la autoridad pública reciba una prestación en provecho propio, el Tribunal de Justicia añadió un requisito que la Directiva no preveía. El Gobierno alemán apoya esta conclusión con el ejemplo -algo exótico- de un particular que compra una isla de los mares del sur; la venta de la isla constituye una entrega de bienes a efectos de la Directiva con independencia de que esa persona haya utilizado realmente la isla. El Gobierno alemán añade que una subvención puede constituir la contraprestación de una prestación de servicios aun cuando se abone en interés general.

20 El Gobierno alemán considera que la solución adoptada por el Tribunal en el asunto Mohr tiene como consecuencia una distorsión de la competencia. Cita el ejemplo de un agricultor que cultiva un determinado producto a un coste de 100 DM. No obstante, dadas las condiciones del mercado, sólo podrá venderlo a 1 DM. Para compensar las pérdidas percibe 99 DM de la Comunidad. Con arreglo a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, la base imponible sería de 100 DM. En cambio, si la Comunidad hubiera comprado el producto por 100 DM para estabilizar el mercado, el Gobierno alemán considera que, en virtud de la sentencia Mohr, la subvención no estaría sujeta al IVA. Señala que el sujeto pasivo actúa del mismo modo y percibe el mismo ingreso; sin embargo en uno de los casos realiza una entrega sujeta al IVA y en el otro no.

21 El ejemplo aducido por el Gobierno alemán es del todo pertinente puesto que, como explicaré, en el segundo caso existiría, en mi opinión, una entrega de bienes a efectos de la Directiva. No obstante, el argumento del Gobierno alemán adolece de un defecto más básico: no tiene en cuenta que el IVA no es un impuesto sobre la renta sino un impuesto sobre el consumo. La renta de un sujeto pasivo sólo es pertinente a efectos del IVA si constituye la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios a un consumidor. Si no hay consumo, no debe haber IVA.

22 A este respecto es preciso distinguir entre entregas de bienes y prestaciones de servicios. Como ilustra el Gobierno alemán con su ejemplo de la isla en los mares del sur, una entrega de bienes realizada por un sujeto pasivo siempre entraña un consumo, con independencia del uso al que, en ese caso, se destinen los bienes. En el contexto del IVA, por consumo no se entiende uso efectivo sino meramente la adquisición del derecho a disponer de los bienes a título de dueño. Cuando los bienes recorren la cadena comercial deben estar sujetos al IVA, lo que sería inviable si la Administración Tributaria tuviera que investigar si ha existido un disfrute efectivo de los bienes.

23 Así, si una autoridad pública adquiere terrenos con el fin de construir una autopista pero, finalmente, no los utiliza para nada, existe no obstante una entrega de bienes. Además, el hecho de que la compra se efectúe en aras del interés público que constituye una acertada política de transportes no excluye dicha adquisición del ámbito del IVA. Como ya se ha indicado, en el ejemplo del Gobierno alemán relativo a una compra de bienes por la Comisión o por un organismo de intervención existe, sin duda, una entrega de bienes.

24 Sin embargo, en lo que respecta a los servicios la situación es más compleja. En la Directiva, los servicios se definen de modo residual como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes». La adquisición de un servicio es más difícil de comprobar que la adquisición de bienes. Cualquier pago, excepto tal vez una donación, estará supeditado a condiciones que, latu sensu, se podrán calificar como un servicio.

25 No obstante, para determinar si se ha prestado un servicio a efectos de la Directiva es necesario examinar la operación a la luz de los objetivos y características del sistema común del IVA. En 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), se 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.

[...]»

26 En el presente asunto, la operación no se ajusta a esta definición. No existe consumo. El agricultor no entrega bienes a un consumidor, no presta servicios a un consumidor identificable ni realiza ninguna prestación que pueda constituir un componente de los costes de la actividad de otra persona en la cadena comercial.

27 En la resolución de remisión en el presente asunto, adoptada antes de que el Tribunal dictara la sentencia *Mohr*, el órgano jurisdiccional nacional llegó, con arreglo al Derecho alemán, a una conclusión similar:

«[...] la identidad del destinatario de la prestación potencial plantea dudas. Es verdad que el punto 1 de la primera frase del apartado 1 del artículo 1 de la *Umsatzsteuergesetz* (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, "UStG") (RDA y República Federal de Alemania) no afirma expresamente que el servicio debe prestarse a un destinatario concreto. Sin embargo, este requisito se desprende, en primer lugar, de la propia naturaleza de la cuestión y de la índole de impuesto sobre el consumo que presenta el impuesto sobre el volumen de negocios, y, en segundo lugar, de numerosas otras disposiciones de la UStG que lo dan por sentado como algo evidente (por ejemplo, el apartado 1 del artículo 3, el apartado 2 del artículo 6, el artículo 7, el apartado 1 del artículo 9 y el apartado 2 del artículo 10 de la UStG; RDA y República Federal de Alemania). En los casos de subvenciones públicas, a menudo no se puede identificar dicho destinatario concreto. Es cierto que, en la medida en que el fomento de dicha conducta del sujeto pasivo presenta interés público, puede considerarse que el destinatario del servicio es la colectividad. Sin embargo, en opinión de esta Sala la colectividad no constituye el destinatario concreto que ha de existir para que una operación esté sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios. Tampoco el organismo que abona la indemnización puede considerarse destinatario de la prestación. El sujeto pasivo no presta a dicho organismo ningún servicio concreto. No extensifica su producción agrícola en provecho del organismo que concede la subvención [...]»

28 La situación del presente asunto puede contraponerse a aquella en la que el competidor del sujeto pasivo celebra un acuerdo (probablemente contrario a la competencia) para reducir la producción de éste. El competidor, al pagar por ello al sujeto pasivo, espera incrementar el precio de sus productos. El servicio adquirido al sujeto pasivo constituye claramente un componente de costes de las ventas del competidor, al igual que sus materias primas o costes laborales. El competidor es un consumidor identificable del servicio del sujeto pasivo consistente en reducir la producción o abstenerse de comercializarla.

29 No obstante, en el presente asunto el Finanzamt, al considerar que existe un servicio a efectos del IVA, está de hecho eludiendo la norma según la cual sólo las subvenciones relacionadas con el precio se integran en la base imponible. Además, en el caso de una subvención como la aquí controvertida el Finanzamt podría gravar no sólo el incremento del precio del producto vendido, derivado de la reducción de la oferta (incremento que bien podría ser superior al importe de la subvención concedida) sino también la subvención.

30 Asimismo, cabe observar que en la letra a) del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva, en relación con el Anexo H, se prevén tipos reducidos únicamente para entregas de productos alimenticios, no para servicios que consisten en reducir la producción de productos alimenticios o abstenerse de comercializarlos. En mi opinión, el Gobierno alemán sugiere con acierto -en respuesta a la tercera cuestión del órgano jurisdiccional nacional- que a una prestación de servicios de ese tipo no puede serle aplicable el tipo reducido. Por tanto, la tesis del Gobierno alemán conduce al resultado anómalo de que la indemnización por abstenerse de entregar productos alimenticios a los consumidores estaría gravada al tipo impositivo normal, en tanto que a los productos alimenticios en sí, si se hubieran vendido, se les podría aplicar un tipo impositivo reducido, de conformidad con la opción concedida a los Estados miembros en las disposiciones antes citadas.

31 Por otra parte, a diferencia de lo que opina el Gobierno alemán, no aprecio ninguna anomalía en el hecho de que un agricultor, al aceptar la subvención, evite el ingreso del IVA. La respuesta a esta cuestión es, de nuevo, que el IVA no es un impuesto sobre la renta sino sobre el consumo.

Conclusión

32 Por consiguiente, en mi opinión, debe responderse del siguiente modo a las cuestiones remitidas por el Finanzgericht:

«Una subvención nacional abonada a un agricultor por la extensificación de la producción de patatas no constituye una contraprestación por la entrega de bienes o el suministro de servicios a efectos de 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.»

(1) - 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).

(2) - Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, p. 1).

(3) - Este término en cierto modo equívoco, que no figura en el Diccionario de la Real Academia Española, aparece en la legislación comunitaria y designa una reducción de la producción agrícola: véanse, por ejemplo, el Reglamento (CEE) nº 797/85 del Consejo, de 12 de marzo de 1985, relativo a la mejora de la eficacia de las estructuras agrarias (DO L 93, p. 1; EE 03/34, p. 66), y el Reglamento (CEE) nº 1760/87 del Consejo, de 15 de junio de 1987, por el que se modifican los Reglamentos (CEE) nos 797/85, 270/79, 1370/78 y 355/77 en lo relativo a las estructuras agrarias y la adaptación de la agricultura a la nueva situación de los mercados y conservación del espacio rural (DO L 167, p. 1). Según The Times de 23 de enero de 1989, «la extensificación en el léxico comunitario designa una agricultura menos intensiva, que compensa una producción inferior con los ahorros en los gastos de abonos, fertilizantes y pesticidas».

Fuente: Oxford English Dictionary Word and Language Service (OWLS), Oxford University Press.

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

(5) - Primer Informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, presentado en cumplimiento del artículo 34 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977 [COM (83) 426 final, de 14 de septiembre de 1983, p. 37].

(6) - Véanse, como más recientes, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Argos Distributors (C-288/94, Rec. p. I-5311), y Elida Gibbs (C-317/94 Rec. p. I-5339).