

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. L.A. GEELHOED

presentadas el 27 de noviembre de 2003 (1)

**Asunto C?381/01**

**Comisión de las Comunidades Europeas**

**contra**

**República Italiana**

**Asunto C?495/01**

**Comisión de las Comunidades Europeas**

**contra**

**República de Finlandia**

**Asunto C?144/02**

**Comisión de las Comunidades Europeas**

**contra**

**República Federal de Alemania**

**Asunto C?463/02**

**Comisión de las Comunidades Europeas**

**contra**

**Reino de Suecia**

«Incumplimiento, artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE – Falta de recaudación del IVA sobre las subvenciones concedidas en virtud del Reglamento (CE) nº 603/95 del Consejo por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados – Concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio [...]”»

## **I. Introducción**

1. En los presentes cuatro asuntos, que trataré conjuntamente, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Italiana

(asunto C?381/01), la República de Finlandia (asunto C?495/01), la República Federal de Alemania (asunto C?144/02) y el Reino de Suecia (asunto C?463/02) han incumplido las obligaciones que les 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). (2) En virtud 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, (3) se concede a las empresas transformadoras una ayuda a tanto alzado por los forrajes artificialmente secados y por los secados al sol. Los cuatro asuntos guardan relación con la cuestión de si la ayuda a tanto alzado por los forrajes artificialmente secados y por los secados al sol debe estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

## II. Hechos y procedimiento

2. En noviembre de 1998, la Comisión envió un escrito de requerimiento a la República Italiana, a la República Federal de Alemania, a la República de Finlandia y al Reino de Suecia, ya que consideraba que no haber aplicado el IVA a la ayuda concedida en el marco del Reglamento nº 603/95 infringe el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. En dicho escrito, la Comisión invitaba a los Estados miembros a presentar sus observaciones en el plazo de dos meses. En respuesta a la postura de la Comisión, los Estados miembros expusieron sus objeciones. En julio, agosto y septiembre de 1999, la Comisión envió una serie de dictámenes motivados en los que instaba a dichos Estados a adoptar las medidas necesarias en el plazo de dos meses a partir de la notificación.

3. El 4 de octubre de 2001, el 21 de diciembre de 2001, el 17 de abril de 2002 y el 23 de diciembre de 2002, respectivamente, la Comisión interpuso, conforme al artículo 226 CE, párrafo segundo, recursos ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas contra la República Italiana, la República de Finlandia, la República Federal de Alemania y el Reino de Suecia. La Comisión solicitó al Tribunal de Justicia que declarara que la República Italiana, la República de Finlandia, la República Federal de Alemania y el Reino de Suecia habían incumplido las obligaciones que les incumben en virtud del artículo 11 de la Sexta Directiva, al no aplicar el IVA al importe de las ayudas concedidas en virtud del Reglamento nº 603/95 y condenara a dichos Estados miembros al pago de las costas. Los Estados miembros solicitan al Tribunal de Justicia que desestime los recursos interpuestos por la Comisión y condene a ésta al pago de las costas. (4)

## III. Marco jurídico

A. *La normativa relativa a las ayudas al sector de los forrajes desecados y su historial de aplicación*

4. El 22 de mayo de 1978, el Consejo de las Comunidades Europeas adoptó el Reglamento (CEE) nº 1117/78. (5) Este Reglamento previó, junto con otros dos basados en el anterior, a saber, el Reglamento (CEE) nº 1417/78, (6) de 19 de junio de 1978, y el Reglamento (CEE) nº 1528/78, (7) de 30 de junio de 1978, una ayuda para la producción de forrajes desecados cultivados en la Comunidad.

5. De los considerandos del Reglamento nº 1117/78 puede deducirse que, en aquel momento, la situación del mercado de los forrajes desecados en la Comunidad se caracterizaba por una producción netamente inferior a las posibilidades de comercialización dentro de la Comunidad, en particular para la alimentación animal. Para estimular la producción, se previó un sistema de ayudas a tanto alzado a los productores, completado por un sistema de ayudas

complementarias que pretendía asegurar que los productores, en cualquier circunstancia, pudieran vender su producción por un precio de objetivo fijado previamente. Dicha ayuda complementaria equivalía a un porcentaje de la diferencia entre el precio del mercado mundial y el precio de objetivo. Todo ello está recogido en los artículos 3, 4 y 5 del Reglamento nº 1117/78.

6. La ayuda ilimitada a la producción tenía como consecuencia previsible un exceso de producción de forrajes (verdes) desecados en la Comunidad. Por este motivo, en 1995, el Reglamento nº 603/95 y el Reglamento (CE) nº 785/95 (8) modificaron la organización de mercados en el sector de los forrajes desecados. A partir de ese momento, esta organización pretendía limitar la concesión de la ayuda a tanto alzado a la producción de forrajes desecados fijándola a una cantidad máxima recogida en el Reglamento nº 603/95. La ayuda complementaria fue totalmente eliminada. (9) En el mencionado Reglamento se distingue además entre forrajes secados al sol y forrajes deshidratados. Puesto que los costes de tratamiento de los forrajes secados al sol son más bajos que los de los forrajes deshidratados, la ayuda a tanto alzado para el primer grupo de productos es considerablemente inferior a la del segundo grupo de productos.

7. Para delimitar la producción subvencionada de forrajes desecados, los artículos 4 y 5 del Reglamento nº 603/95 prevén un mecanismo con las siguientes características principales:

- Por cada campaña de comercialización se establecen cantidades máximas garantizadas de forrajes secados al sol y de forrajes deshidratados (CMG);
- A continuación, las CMG se reparten entre los Estados miembros a los que se asignan cantidades nacionales garantizadas (CNG);
- Cuando en una campaña de comercialización determinada, se rebase la CMG establecida, la ayuda correspondiente a esa campaña se calculará del siguiente modo:
  - por el primer 5 % de exceso sobre la CMG, la ayuda se reducirá, en todos los Estados miembros, en un porcentaje proporcional al del exceso,
  - en caso de un rebasamiento superior al 5 %, se efectuarán reducciones adicionales en cualquier Estado miembro cuya producción supere la CNG, incrementada con un 5 % proporcionalmente al rebasamiento.

8. Estas correcciones debe conducir a que los gastos totales no superen los gastos que se harían en caso de no rebasar la CMG.

9. Según el artículo 9 del Reglamento nº 603/95, la ayuda a tanto alzado se concederá a empresas transformadoras que ejerzan alguna de las actividades que se mencionan a continuación:

- a) empresas que hayan celebrado contratos con productores de forrajes para desecar;
- b) empresas que hayan transformado su propia producción o, en el caso de agrupaciones, la de sus miembros;
- c) 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.

10. Del undécimo considerando del Reglamento nº 603/95 se desprende que la concesión de dicha ayuda debe supeditarse en determinados casos a la celebración de contratos entre los productores y las empresas transformadoras. (10) Esto persigue favorecer el suministro regular a

las empresas de transformación de forrajes verdes y permitir que los productores se beneficien del régimen de ayuda.

11. En caso de que la empresa transformadora ejerza la actividad descrita en la letra a), tiene la obligación de abonar a los productores la ayuda que reciba por las cantidades transformadas en virtud de los contratos. (11) El Reglamento nº 603/95 no especifica de qué manera debe llegar la ayuda a manos de los productores. Con respecto a la actividad descrita en la letra b), la empresa transformadora y el productor son el mismo actor; forman un todo inseparable. Si la empresa transformadora ejerce la actividad descrita en la letra c), la subvención concedida va a parar a ella misma.

12. Antes de concederse la ayuda, los forrajes desecados deberán haber abandonado las empresas transformadoras (artículo 8 del Reglamento nº 603/95). El artículo 3, apartado 1, del Reglamento nº 785/95 describe más detalladamente en qué casos se trata de forrajes que han salido de la empresa. (12) El artículo 3, apartado 2, del Reglamento nº 785/95 también indica que los forrajes desecados que hayan salido de una empresa de transformación no podrán ser readmitidos dentro del recinto de la misma empresa ni de cualquier otra ni de cualquier lugar de almacenamiento.

B. *El contenido de la Sexta Directiva y, en particular, del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la misma y su génesis*

13. El artículo 2 de la Primera Directiva (13) describe el principio en que se basa el IVA de la siguiente manera:

«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.»

14. El régimen de deducciones persigue garantizar la neutralidad del impuesto, elemento esencial del IVA, ya que éste hace que el impuesto que tiene que abonar el consumidor final sea siempre el mismo, con independencia del número de intermediarios que hubieran actuado en el proceso de producción del producto en cuestión.

15. Conforme al artículo 2 de la Sexta Directiva, (14) estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido 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. Conforme al artículo 4, apartado 1, serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen alguna actividad económica cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

16. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva determina la base imponible del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país de la siguiente manera:

«La base imponible estará constituida: 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;

[...]»

17. Del historial de aplicación de la Sexta Directiva se desprende que la concretización del concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones» le costó bastantes quebraderos de cabeza al legislador comunitario.

18. El Primer informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (15) emitido el 14 de septiembre de 1983, recordó que «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), junto con 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.»

19. En el Segundo informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (16) la Comisión alegó que la expresión «subvenciones directamente vinculadas al precio» sólo puede interpretarse de manera estricta y literal y que la subvención únicamente debe incluirse dentro de la base imponible en caso de cumplirse las tres condiciones siguientes:

- a) la subvención debe constituir la contraprestación o un elemento de ésta;
- b) la subvención debe abonarse al proveedor o al prestador del servicio;
- c) debe ser un tercero quien abone la subvención.

20. Para finalizar: como también se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al interpretar las disposiciones de la Sexta Directiva, deben tenerse en cuenta los siguientes puntos de partida. En primer lugar, los conceptos que indican el alcance de la recaudación del IVA deben interpretarse ampliamente. Esto último en contraposición a las exenciones, que habrán de interpretarse de modo restrictivo. En segundo lugar, las disposiciones deben interpretarse de manera estricta para fomentar la igualdad del trato fiscal. Con ello se combate la competencia desleal. En tercer lugar, no debe perderse de vista el principio de neutralidad del impuesto. Con este principio, el legislador comunitario pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. Por otra parte, los dos principios, a saber, igualdad de trato fiscal y neutralidad del impuesto son conceptos similares pero que se aplican en contextos distintos. El primer concepto se utiliza en un contexto interestatal y el segundo hace referencia a una cuestión interna.

#### IV. Observaciones de las partes

##### A. *Imputaciones de la Comisión*

21. Según la Comisión, una de las características más importantes de la ayuda a las empresas transformadoras es que la misma se basa en la cantidad producida de forrajes desecados.

22. Por consiguiente, la Comisión se remite a las diferentes modalidades de las empresas transformadoras para ejecutar su actividad (véase el punto 9 *supra*).

23. Según la Comisión, las empresas que hayan transformado su propia producción o, en el caso de agrupaciones, la de sus miembros no realizarán actividades sujetas a impuesto en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva. Por consiguiente, la Comisión llega a la conclusión de que estas actividades quedarán excluidas del ámbito de aplicación del IVA y, por consiguiente, no deberán gravarse.

24. Sin embargo, según la Comisión, la compra de forrajes de productores y la venta de los mismos a terceros tras su transformación sí debería considerarse entrega de mercancías en el sentido de la Sexta Directiva. La transformación por cuenta de los productores de un producto que es devuelto a los mismos en forma de producto transformado, sin que se haya llevado a cabo una transmisión de mercancías, debe considerarse prestación de un servicio. Las empresas transformadoras ejercen una actividad económica y, por consiguiente, estarán sujetas al impuesto y las actividades descritas en las letras a) y c) deberán, como tal, quedar sometidas al IVA.

25. La cuestión esencial que surge a continuación hace referencia a si la cuantía de la ayuda concedida con arreglo al Reglamento nº 603/95 debe quedar o no sometida al IVA.

26. Según la Comisión, existen tres requisitos para determinar el carácter imponible de una subvención:

- a) la subvención debe abonarse a quien entrega las mercancías o presta los servicios;
- b) debe ser pagada por un tercero, distinto a quien entrega las mercancías o presta los servicios;
- c) debe guardar relación directa con el precio del bien o del servicio.

Según la Comisión, en este caso se cumplen estos tres requisitos.

27. En primer lugar, el requisito de que la subvención debe abonarse a quien entrega las mercancías o presta los servicios. La empresa transformadora es la que entrega los bienes o presta los servicios y es la beneficiaria de la subvención. Según la Comisión, esto puede inferirse del artículo 9, primera frase, del Reglamento nº 603/95: «La ayuda contemplada en el artículo 3 únicamente se concederá a empresas que transformen [...]»

28. Como reacción a las observaciones de los Estados miembros de que la ayuda también beneficia a los productores, la Comisión trae a colación la diferencia –para ella fundamental– entre un beneficiario jurídico y el posible significado económico. La subvención concedida puede surtir efectos económicos adicionales dentro del ciclo de producción, bien en los productores de los forrajes verdes bien en los compradores de los forrajes desecados. En caso de que las empresas transformadoras hayan celebrado contratos que tengan por objeto un pedido especial para la transformación de forrajes suministrados por los productores, el legislador comunitario exige que la empresa transformadora abone a los productores la ayuda concedida. Según la Comisión, la posibilidad de que una subvención también pueda beneficiar a otras empresas o la obligación de la empresa transformadora de abonar a otros la ayuda obtenida no modifica la circunstancia de que la empresa transformadora sea la beneficiaria de la misma. Si bien es cierto que, desde el punto de vista económico, el círculo de beneficiarios es más amplio, desde el punto de vista jurídico, las únicas beneficiarias de la subvención son las empresas transformadoras en su condición de proveedoras de mercancías (y/o prestadoras de servicios).

29. Antes de proceder a la concesión de la ayuda debe haberse cumplido la obligación de que los forrajes desecados han debido abandonar la empresa transformadora (artículo 8 del Reglamento nº 603/95). A raíz de las observaciones de los Estados miembros, la Comisión matizó que el concepto de «abandonar la empresa transformadora» no es idéntico a la entrega de un bien en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva. Sin embargo, en la práctica, ambos conceptos coinciden. Por consiguiente, la subvención puede considerarse una contraprestación por la entrega de un bien o la prestación de un servicio y, por tanto, sujeta a impuesto.

30. En respuesta a la observación del Gobierno alemán de que, en virtud del artículo 3, apartado 1, letra a), del Reglamento nº 785/95, el lugar de almacenamiento de los forrajes desecados puede estar fuera del recinto de la empresa transformadora y, por consiguiente, no puede equipararse «el abandono de la empresa» a la entrega de un bien, la Comisión señala además que, para saber si es imponible la subvención para forrajes desecados, es esencial que estos productos finalmente se vendan. Por consiguiente, el almacenamiento constituye únicamente una etapa previa a la venta de los forrajes desecados.

31. El segundo requisito establece que la subvención debe ser abonada por un tercero, es decir, distinto de quien suministra los bienes o servicios. La Comisión considera que este requisito también se ha cumplido. La autoridad competente encargada de conceder las subvenciones es distinta de la que suministra los bienes o presta los servicios.

32. El tercer requisito prescribe que, en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la ayuda está incluida en la base imponible en caso de existir una relación directa entre la subvención y el precio de un bien o servicio. Esta relación debe poder cuantificarse o determinarse exactamente: la ayuda se concede si y en la medida en que el bien o el servicio haya sido vendido en el mercado. Por consiguiente, se trata de una subvención que guarda relación directa con el precio.

33. En la vista oral celebrada ante el Tribunal de Justicia, la Comisión expuso que *in casu* las empresas transformadoras, gracias a la subvención, son capaces de vender los forrajes desecados en el mercado al precio del mercado mundial. Sin la ayuda el precio sería más alto

habida cuenta de los elevados costes de producción de las empresas transformadoras. Por tanto, el importe de la ayuda es un elemento constitutivo del precio. Esto concuerda con el objetivo perseguido por el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva que establece que la subvención está sujeta a gravamen como elemento de la contraprestación recibida por la venta del bien o la prestación del servicio.

34. La Comisión afirma que incluso en caso de no poder determinarse, para cada venta en particular, el correspondiente importe de subvención contenido en la contraprestación, la base imponible se infiere de las contraprestaciones percibidas y del total de ayuda recibida por la entrega de forrajes desecados o por la desecación de forrajes verdes.

35. Además, la Comisión señala que, en su opinión, no es importante que la cuantía de la ayuda por la entrega de forrajes desecados y el importe de ayuda por la desecación de forrajes verdes sean idénticos. Después de todo, en ambos casos se persigue el mismo objetivo económico, a saber, una producción suficiente dentro de la Comunidad de forrajes desecados a un precio aceptable para los compradores de dichos forrajes. Por consiguiente, es lógico que en ambos casos la ayuda sume el mismo importe y que éste esté sujeto a impuesto.

36. Un régimen dirigido a corregir el importe de la ayuda en caso de rebasar la CMG tampoco invalida la existencia de una relación directa entre la ayuda y el precio. (17) La ayuda persigue apoyar la producción de forrajes desecados. El hecho de que esta influencia sólo se ejerza en cierta medida, ya que considera el volumen previsto, no excluye el efecto directo de la ayuda en el precio.

37. Tampoco es relevante que el pago de la subvención no forme parte de un contrato de venta de forrajes desecados celebrado entre una empresa transformadora y un comprador. Un órgano competente es el encargado de conceder al beneficiario, en un marco de Derecho público, las subvenciones estatales. Debido a su carácter especial no forman parte de las condiciones de venta entre partes, que están reguladas por el Derecho privado.

38. Por consiguiente, el anterior análisis confirma la postura de la Comisión de que existe una relación directa entre la subvención y el precio. Por tanto, la subvención debe incluirse en la base imponible. La Comisión opina que esta postura se ve confirmada en la sentencia *Office des produits wallons*. (18)

#### B. *Observaciones de los Estados miembros*

39. Los Estados miembros rebaten la posición de la Comisión de que la empresa transformadora debe considerarse la única beneficiaria de la ayuda. Del artículo 11, apartado 2, del Reglamento nº 603/95 se infiere que en caso de que las empresas transformadoras hayan celebrado contratos que tengan por objeto un pedido especial para la transformación de forrajes suministrados por los productores, éstas tienen la obligación de abonar a los productores la ayuda que dichas empresas reciban por las cantidades transformadas en virtud de los contratos. De esa manera, en esta disposición los productores también son considerados beneficiarios de la ayuda. Al contrario de lo afirmado por la Comisión, la empresa transformadora no es la única beneficiaria jurídica.

40. Si bien es cierto que el artículo 9 del Reglamento nº 603/95 prescribe que la ayuda en cuestión únicamente se concederá a empresas que transformen forrajes, este precepto únicamente persigue la simplificación de las actividades administrativas. La empresa transformadora actúa como intermediaria; no tiene derecho a quedarse con la ayuda en caso de que transforme los forrajes para los productores.

41. Según los Estados miembros, es importante saber quiénes son los beneficiarios de la ayuda ya que este aspecto es relevante a la hora de responder a la cuestión de si existe o no una relación directa entre la subvención y el precio. (19)

42. Según dichos Estados miembros, el Reglamento nº 603/95 no hace referencia alguna al hecho de que debe ser el comprador de los forrajes desecados quien se beneficie de la ayuda mediante un precio reducido. (20) Por consiguiente, la ayuda no afecta al precio de los forrajes desecados, sino que obtiene su efecto antes, a saber, en los productores de forrajes verdes, que pueden pedir un precio más elevado por sus cultivos. En caso de contratos de arrendamiento de obra que tengan por objeto la transformación de forrajes suministrados por los productores, son incluso los productores mismos quienes se benefician directamente de la ayuda. En tal caso, las empresas transformadoras no pueden incluir la ayuda recibida (y después transmitida) en el precio de desecación de los forrajes verdes. Por lo tanto, la finalidad de la subvención es reducir los costes de producción.

43. Los Estados miembros alegan otras razones por las que, en su opinión, falta una relación entre la subvención y el precio de venta de los forrajes desecados:

- El derecho a la ayuda se adquirirá en caso de que los forrajes hayan abandonado la empresa transformadora y cuando se haya cumplido una serie de requisitos de calidad. La concesión de la ayuda no depende de si se realiza o no una actividad sujeta a impuesto (el suministro de forrajes desecados al comprador).
- Mediante la subvención, la Comunidad persigue facilitar a las empresas transformadoras un abastecimiento regular y garantizar los ingresos de los productores y no el suministro de forrajes desecados a un precio aceptable para los compradores.
- La ayuda se calcula sobre la base de la cantidad de forrajes desecados que han salido de la empresa. El precio recibido por la empresa transformadora por los forrajes desecados fluctúa con el precio del mercado, pero la ayuda no experimenta modificación alguna.
- El importe de la ayuda por el suministro de forrajes desecados y el importe de la ayuda por la transformación de forrajes verdes son idénticos, mientras que los costes de ambas actividades son diferentes.
- El Reglamento nº 603/95 prescribe un límite para la subvención que se vaya a percibir. Según los Estados miembros, tal máximo hace que no exista relación directa entre la subvención y el precio, ya que la cantidad definitiva de ayuda no es determinable en el momento en el que se produce el hecho imponible. (21)

44. En la vista oral, el Gobierno finlandés explicó por qué estima que no existe relación directa entre la subvención y el precio. Al igual que la Comisión, se remite al hecho de que, gracias a la subvención, las empresas transformadoras son capaces de vender los forrajes desecados en el mercado al precio del mercado mundial. Si, a falta de subvención, las empresas transformadoras finlandesas practicasen un precio más alto debido a que los costes de producción fuesen más elevados, los compradores adquirirían los forrajes de competidores que aplicarían el precio del mercado mundial. Por consiguiente, no pueden exigir un precio más alto. Dado que las empresas transformadoras, independientemente de la subvención, venden sus forrajes a un mismo precio, sólo puede hablarse de una relación indirecta entre el precio del bien y la subvención. La subvención no ejerce una influencia real sobre el precio de mercado, sino que sólo compensa los elevados costes de producción.

## V. Análisis

### A. Generalidades

45. Mi punto de partida es el siguiente: a juzgar por la génesis legislativa, la tasación de subvenciones es una excepción.

46. Sólo en caso de una subvención «directamente vinculada al precio de las operaciones» se incluirá ésta en la base imponible tal y como establece el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Todas las demás subvenciones no estarán incluidas en la base imponible y, por tanto, no estarán sujetas a impuesto en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Si fuera de otra manera, otras formas de subvenciones como, por ejemplo, subvenciones de inversión o de explotación se verían sujetas al IVA, lo que sería contrario a lo propugnado por el sistema.

47. En base a lo que corroboraré a continuación, en el presente asunto no es posible que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva obligue a aplicar el IVA a la subvención concedida a favor del sector de los forrajes. La subvención no está sujeta a impuesto por dos razones. En primer lugar, porque al gravar la subvención en cuestión no se garantiza la neutralidad del régimen del IVA. En segundo lugar, falta la relación necesaria entre la subvención y el precio de venta.

48. Por otra parte, la justificación funcional para gravar una subvención no es muy convincente en sí. En efecto, de esa manera el Gobierno recupera con una mano un porcentaje de lo que dio con la otra. (22) Para lo anterior sólo cabría una única justificación, a saber, si la no aplicación del IVA tuviera un resultado insatisfactorio. Este resultado insatisfactorio puede traducirse en el hecho de que una subvención no gravada, que repercute directa y completamente en el precio más reducido de las operaciones, tiene como consecuencia que el rendimiento del impuesto sea menor. Dado que una subvención, que influye considerablemente en el precio de las transacciones, tiene como consecuencia que el precio de un bien sea menor, el rendimiento reducido del impuesto puede compensarse gravando la subvención. Si se grava con el IVA la subvención concedida, el rendimiento del impuesto se mantiene al mismo nivel que en una situación en la que no se concede subvención.

### B. Observación preliminar

49. En términos generales, no es lógico gravar con el IVA una subvención si el consumidor final y el beneficiario de la subvención no son los mismos. Atendiendo a que mediante el sistema común del impuesto sobre el valor añadido se ha creado un impuesto sobre el consumo, un sujeto pasivo debe soportar y repercutir el impuesto sobre el valor del bien entregado o del servicio prestado por el mismo. Este valor es un valor subjetivo ya que la base imponible para bienes o servicios es la contraprestación realmente percibida y no un valor estimado según criterios objetivos. Así declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats. (23)

50. En caso de que el sujeto pasivo reciba una subvención vinculada directamente al precio de las operaciones, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, deberá soportar el impuesto sobre las mismas. En el punto 14 *supra* he expuesto que el principio del sistema común del impuesto sobre el valor añadido implica que sólo al final de la cadena el impuesto recaiga realmente sobre el consumidor final. Por consiguiente, el sujeto pasivo, que ha soportado el impuesto sobre la subvención recibida, debe poder repercutirla sobre el consumidor final.

51. En una serie de sentencias, comenzando con la sentencia Rompelman, (24) el Tribunal de Justicia declaró que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Habida cuenta de que la subvención se recibe y el IVA que la grava se devenga y se paga en el marco de actividades económicas, éste debe, por lo tanto, poder cargarse sobre el consumidor final. Sólo de esa manera se mantiene el principio de la completa neutralidad del impuesto sobre el valor añadido.

52. Sin embargo, en caso de pagar IVA sobre una subvención recibida, la aplicación de este principio tiene como consecuencia para el consumidor final que éste, en tal caso, paga el impuesto sobre el valor subjetivo concreto de la contraprestación realmente percibida, es decir, sobre el valor concreto como determina, entre otros, el efecto de presión a la baja, aumentado con el impuesto abonado sobre la subvención. De esta manera sí se logra que el impuesto perdido por la autoridad fiscal, puesto que el valor subjetivo concreto de la contraprestación percibida se ve influido negativamente por la subvención, se compense mediante un impuesto sobre el valor de la subvención. Sin embargo, por otro lado, así se desvía de la regla formulada en la sentencia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, (25) según la cual la contraprestación realmente percibida determina la base imponible sobre la que se recauda el IVA.

53. Desde esta perspectiva, la disposición del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe considerarse una excepción a los principios generales del sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Esta excepción debe interpretarse y aplicarse de manera restrictiva y estricta.

54. Una interpretación restrictiva conlleva que sólo puede aplicarse a las subvenciones que se ven reflejadas directamente en el precio de la operación. Al respecto, el Tribunal de Justicia dio en la sentencia Office des produits wallons (26) una serie de indicaciones que serán abordadas más detalladamente en los puntos 71 a 76 de las presentes conclusiones.

55. Una interpretación estricta conlleva que sólo se puede recaudar impuestos sobre las subvenciones concedidas *en cuanto* se ven reflejadas en el precio de la operación. En efecto, si una subvención que hace bajar el precio estuviera completamente sujeta al impuesto, mientras que sólo influye parcialmente en el precio de la operación pagado por el consumidor final, tiene como consecuencia que la autoridad fiscal en cuestión reciba más IVA que el perdido al conceder la subvención. Semejante compensación excesiva sería contraria al tenor de la norma excepcional recogida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, que no persigue más que una compensación por el impuesto realmente perdido como consecuencia de la subvención.

56. Además, en tal situación el contribuyente se ve gravado en exceso ya que debe soportar el IVA sobre una contraprestación –en caso de que la subvención se refleje parcialmente en el precio final– más elevada y sobre la subvención completamente gravada. Según esta hipótesis, debe pagar más IVA que en caso de que no se hubiera concedido subvención alguna.

57. Por consiguiente, mantener la conformidad sistemática del impuesto sobre el valor añadido, incluyendo la excepción a éste recogida en artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, requiere que, al aplicar el IVA sobre subvenciones, se analice detalladamente si éstas influyen en el precio en la fase de consumo final y, en caso afirmativo, en qué medida. Dicho de otra manera: las autoridades fiscales en cuestión deberán poder demostrar que debido a la subvención pierden ingresos derivados de los impuestos y, si éste fuera el caso, deberán poder demostrar el importe de los ingresos perdidos.

### C. Sobre la neutralidad de régimen del IVA

58. Se concede una subvención a tanto alzado para la producción de forrajes desecados que, como se desprende del artículo 9 del Reglamento nº 603/95, enlaza con la transformación de forrajes verdes en forrajes desecados. Como se ha indicado brevemente en el punto 9 *supra*, la subvención puede concederse en tres situaciones distintas:

- en caso de una producción integrada, en la que el transformador transforma su propia producción o la de sus miembros;
- en caso de que el transformador actúe en virtud de un contrato de arrendamiento de obra y transforme (deseque) los forrajes verdes del productor por cuenta de éste y se los devuelva a continuación;
- en caso de que el transformador compre los forrajes verdes a los productores, los transforme por cuenta propia y a continuación los venda.

59. La Comisión parte de la idea de que en la primera de estas tres situaciones no puede recaudarse el IVA ya que, en este caso, la transformación de los forrajes verdes no constituye una actividad económica independiente. Dentro de una entidad productora integrada no se llevan a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios susceptibles de aplicación del IVA. Por este motivo, para justificar la recaudación del IVA en esta situación, no cabe agarrarse a la transformación de forrajes verdes en forrajes desecados. Los demandados también suscriben este análisis. Yo también lo comparto. Al no producirse ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, no puede recaudarse IVA.

60. Con respecto a la segunda situación, las opiniones discrepan. Según la Comisión, la subvención se concede a la empresa transformadora para la prestación de un servicio para el productor. En su opinión, la empresa transformadora es la beneficiaria jurídica de la subvención y el hecho de que el Reglamento nº 603/95 prescriba que la subvención debe transmitirse al productor, refleja únicamente los efectos económicos que una subvención puede tener dentro de una cadena de producción. Por tanto, se trataría de la prestación de un servicio a favor del productor y, en consecuencia, debería gravarse la subvención concedida con este fin.

61. Sin embargo, de esa manera, lo que hace la Comisión es crear la ficción jurídica de que la subvención se concede a la empresa transformadora para estimular la prestación del servicio, a saber, la transformación. *De facto*, esto no es así.

62. La subvención se concede para los forrajes desecados que hayan abandonado las empresas transformadoras y cumplan determinadas condiciones de calidad. (27) En el artículo 11, apartado 2, del Reglamento, el legislador comunitario también prescribe la obligación de las empresas transformadoras de abonar a los productores la ayuda que dichas empresas reciban por las cantidades transformadas contractualmente. Del hecho de que el mismo Reglamento disponga expresamente que los productores son los beneficiarios de la ayuda se deduce que la

misma empresa transformadora no puede ser la beneficiaria. La empresa transformadora actúa únicamente como intermediaria que transmite al productor la subvención. La disposición que establece que los forrajes deben haber abandonado la empresa transformadora para tener derecho a la ayuda corrobora esta conclusión. Además, del Reglamento no se desprende de manera alguna que la subvención se conceda para la prestación del servicio de transformar los forrajes verdes. Efectivamente, tal y como se desprende de lo anteriormente expuesto, la subvención se concede a favor del productor para reducir sus costes de producción. Por tanto, no puede encontrarse en el Reglamento nº 603/95 base alguna para justificar la ficción jurídica alegada por la Comisión. Por consiguiente, no procede acogerla.

63. A esto añadido que la misma Comisión acentuó en su Segundo Informe sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (28) que la subvención sólo debe incluirse en la base imponible en caso de que, entre otras cosas, se haya cumplido la condición de que ésta es abonada a quien realice la entrega o preste el servicio. En el presente asunto, la subvención va a parar, como prescribe el Reglamento nº 603/95, a manos del productor inicial y no a manos de la empresa transformadora. Además, la subvención no se abona al productor subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada, sino que se concede tras haber realizado un servicio para el productor subvencionado con el fin de reducir los costes de producción de este último.

64. El legislador comunitario podría haber optado por conceder la subvención a la empresa transformadora por la transformación de los forrajes. En tal caso, la subvención tendría que haber ido a parar completamente a la empresa transformadora. Sin embargo, de la exposición de motivos del antiguo Reglamento nº 1117/78 se desprende que el legislador comunitario optó expresamente por conceder la subvención a los productores para estimular la producción de forrajes verdes.

65. Por consiguiente, la Comisión no puede sostener que la subvención se concede a la empresa transformadora para estimular de esa manera la transformación de los forrajes. Por esta razón, tampoco puede sostener que se podría gravar la subvención con cargo a la empresa transformadora.

66. Para finalizar, en la tercera situación, la subvención podría ser gravada en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. En dicho caso, la empresa transforma los forrajes verdes que ha comprado a los productores iniciales y a continuación los vende como forrajes desecados a terceros, que deben pagar un precio. Además, la empresa transformadora recibe una subvención que, posiblemente, puede repercutir en un precio de transacción más bajo a la hora de la venta.

67. A esto debe añadirse acto seguido que es muy poco probable que la subvención influya en el precio de venta de los forrajes verdes desecados. En la práctica, la subvención se manifestará en especial en un precio de compra más elevado de forrajes verdes al productor inicial. En efecto, si el transformador no repercutiera, mediante un precio más alto, a los productores iniciales una parte considerable de la subvención recibida, estos últimos podrían optar por que un transformador en virtud de un contrato de arrendamiento de obra desecara sus productos, para, de esta manera, beneficiarse ellos mismos de la subvención. Además, tal resultado se infiere del tenor del sistema del Reglamento nº 603/95: éste persigue favorecer la producción de los forrajes desecados independientemente de la organización de la cadena de producción.

68. Por tanto, si se confronta el razonamiento de la Comisión con el sistema del Reglamento nº 603/95 se llega al resultado inadmisibles de que, en función de la organización de la cadena de producción, en una situación las subvenciones no estarían gravadas mientras que en las otras dos sí lo estarían, cuando todas persiguen el mismo resultado, a saber, estimular la producción de

forrajes mediante un apoyo financiero al proceso de producción. A esto se añade que, tal y como he demostrado anteriormente, en la segunda situación no puede aplicarse el IVA vista la posición fáctica y jurídica del transformador. Sólo en la tercera situación cabe pensar en gravar la subvención. Sin embargo, en tal caso, la subvención debería repercutir en el precio de venta. Ya he afirmado que tal consecuencia sería muy poco probable y olvidaría totalmente que la subvención concedida al transformador no persigue facilitar la venta del producto transformado mediante un precio de venta más bajo, sino que, al contrario, tiene por objetivo que el transformador pueda pagar un precio de compra más alto al productor inicial.

69. Si se coteja con el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la argumentación de la Comisión da un resultado no menos inaceptable. Ya que, según su razonamiento, la ayuda a la producción de forrajes desecados se grava de manera distinta dependiendo del lugar que la transformación ocupa en la organización de la cadena de producción, infringe el principio de neutralidad como principio esencial de dicho sistema, a saber, que el IVA total soportado en la fase de consumo final debe ser igual independientemente de la cantidad de eslabones de la cadena de producción. Tan sólo por esa razón debería desestimarse el recurso de la Comisión.

D. *Sobre el vínculo necesario entre una subvención y el precio de venta de un bien*

70. Del Segundo Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (29) se desprende que la subvención debe constituir la contraprestación o un elemento de ésta. Sin embargo, en la sentencia *Office des produits wallons*, (30) el Tribunal de Justicia dio una interpretación más amplia del concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones».

71. Esta sentencia versaba sobre la cuestión de si la subvención concedida por la Región Valona al *Office des produits wallons ASBL* para la promoción y venta de productos valones debía estar sujeta al IVA. En particular, trataba de la cuestión de si estaban sujetas al IVA o no, las subvenciones de explotación que no habían sido concedidas directamente para la entrega de bienes o la prestación de servicios, pero que sí podían hacer que los bienes y servicios en cuestión se ofrecieran a un precio más bajo. El Tribunal de Justicia dio una serie de indicaciones para responder a dicha cuestión.

72. En primer lugar, la subvención debe abonarse al organismo subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse la subvención como una contraprestación por la entrega de un bien o la prestación de un servicio y, por consiguiente, podrá ser gravada. (31)

73. En segundo lugar, 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.

74. En tercer lugar, debe señalarse que el compromiso de pagar la subvención, contraído 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 aparecer de manera inequívoca tras un análisis de las circunstancias concretas que 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.

75. La amplia interpretación del Tribunal de Justicia ha de atribuirse a la consideración de que la subvención debe tener un efecto reductor del precio. El Tribunal de Justicia consideró: «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.» (32)

76. Como se desprende de mi observación preliminar, opino que el alcance del concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones» debe interpretarse en el sentido de que sólo pueden recaudarse impuestos sobre las subvenciones concedidas *en tanto en cuanto* éstas se vean reflejadas en el precio de la operación. La excepción limitada, prevista en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), exige que a la hora de aplicar el IVA sobre las subvenciones se compruebe exactamente si éstas influyen en el precio en la fase del consumo final y, en caso afirmativo, hasta qué punto.

77. De los Reglamentos descritos en los puntos 4 a 12 *supra* puede deducirse que la ayuda a tanto alzado se concede para promover la producción de forrajes verdes. Esta subvención concedida al sector de los forrajes puede calificarse de una subvención a la producción. Al contrario que una subvención de precios, una subvención a la producción no persigue influir directamente en el precio de venta. (33) La subvención se concede sobre la base de la cantidad de forrajes transformados y no como una contribución al precio de la prestación. Bien es cierto que la subvención está limitada a determinado volumen de producción, pero esto no resta importancia a su finalidad de promover permanentemente la producción de forrajes en la Comunidad debido a que disminuye los costes de producción de los productores.

78. Del sistema legal de ayuda a la producción de forrajes desecados, descrito en los puntos 4 a 12 *supra*, se desprende que la producción de dichos forrajes dentro de la Comunidad no era suficiente para satisfacer la demanda, ya que los costes de producción en la Comunidad eran demasiado elevados para poder ofrecer dichos forrajes a los precios vigentes en el mercado.

79. Dado que la subvención a tanto alzado reducía los costes de producción, los productores de la Comunidad podían producir de forma rentable a los precios del mercado (mundial). Este hecho también se ve corroborado por el rápido crecimiento de la cuota de mercado de la producción comunitaria de forrajes verdes dentro del mercado común. Un desarrollo que incluso obligó al legislador comunitario a limitar el volumen de producción subvencionada con el fin de evitar un exceso de producción.

80. De esto último se desprende que efectivamente la subvención ha tenido consecuencias en el volumen producido dentro de la Comunidad pero que, por el contrario, no ha afectado directamente a los precios del mercado. Esto también guarda relación con la naturaleza del mercado (mundial) de los forrajes que, al igual que otros muchos mercados de productos agrícolas, se caracteriza por el gran número de pequeños oferentes. Éstos no tienen la capacidad suficiente para influir con su comportamiento en los mercados en cuestión. Los productores individuales que reciban una subvención a tanto alzado no podrán repercutirla a los compradores finales. Para éstos, el precio de mercado vigente es un dato. Subvencionados o no, tendrán que ofrecer sus productos a ese precio.

81. La subvención tiene, como mucho, un efecto indirecto en los precios de venta. Si el volumen total de los forrajes subvencionados producidos llegara a tal magnitud que condujera a un cambio significativo de las relaciones oferta/demanda en el mercado mundial, el precio vigente en ese mercado podría bajar. Considero muy poco probable que se produzca tal efecto y además que, en ningún caso, es determinante para la apreciación del recurso de la Comisión. Concretamente la subvención nunca se verá reflejada *en su totalidad* en el precio de venta. Además, limitando la subvención a una determinada cuantía máxima se ha intentado, justamente, evitar este efecto, que por otra parte habría hecho aún menos favorable para los productores comunitarios la relación entre los costes de producción y los precios de venta.

82. La estructura del mecanismo de limitación recogido en el Reglamento nº 603/95 confirma

lo anterior. De esto se desprende que los productores reciben, durante la temporada, un adelanto mientras que la liquidación definitiva no tendrá lugar hasta la finalización de la misma. La inseguridad que esto conlleva hace de antemano poco probable que los productores, en caso de poder hacerlo, reflejen directamente en sus precios dicha subvención a la producción.

83. En sus observaciones, la Comisión también alegó que el precio de venta de los forrajes desecados revela que éste es una consecuencia causal directa de la ayuda concedida ya que, gracias a la subvención, las empresas transformadoras pueden vender en el mercado, al precio mundial, los forrajes desecados. Según la Comisión, habida cuenta de los elevados costes de producción de las empresas transformadoras, sin la ayuda, el precio sería más alto.

84. De lo anterior se desprende que esta postura de la Comisión es insostenible. El mecanismo recogido en el Reglamento nº 603/95 no persigue influir en el precio de los forrajes, sino en los costes de producción de los productores para que éstos puedan producir al precio del mercado. La subvención tuvo por consecuencia aumentar el volumen producido en la Comunidad que podía venderse al precio vigente. Sin embargo, la falta de subvención no habría dado como resultado unos precios de mercado más altos, sino una disminución del volumen de forrajes producido en la Comunidad. Tal y como era el caso antes de 1978, los productores de terceros países que sí estaban en condiciones de producir a los precios vigentes del mercado mundial podrían haber cubierto la eventual escasez.

85. La conclusión es que, en sus alegaciones, la Comisión no consigue ni tan siquiera demostrar un mínimo ápice de la relación causal directa entre la subvención a la producción y el precio final de venta de los forrajes desecados. La Comisión no ha cumplido en absoluto la exigencia, expuesta en los puntos 55 a 57 *supra*, de que para aplicar el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva se debe demostrar en qué medida la subvención influye en el precio pagado por el consumidor final.

86. También por estos motivos debe desestimarse el recurso de la Comisión.

## VI. Conclusión

87. A la luz de cuanto precede, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Desestime los recursos interpuestos por la Comisión contra la República Italiana (asunto C?381/01), la República de Finlandia (asunto C?495/01), la República Federal de Alemania (asunto C?144/02) y el Reino de Suecia (asunto C?463/02).

2) Condene en costas a la Comisión, con arreglo al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

3) Declare que, de conformidad con el artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, la República de Finlandia, el Reino de Suecia y la República Federal de Alemania soporten las costas en que han incurrido como coadyuvantes en el litigio.

1 – Lengua original: neerlandés.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – DO L 63, p. 1.

4 – El Reino de Suecia y la República de Finlandia apoyan a la República Italiana. La República Federal de Alemania y el Reino de Suecia apoyan a la República de Finlandia. El Reino de Suecia y la República de Finlandia apoyan a la República Federal de Alemania. La República de

Finlandia apoya al Reino de Suecia.

5 – Reglamento sobre la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados (DO L 142, p. 1; EE 03/14, p. 57), modificado por el Reglamento nº 3496/93 (DO L 319, p. 17).

6 – Reglamento del Consejo, relativo al régimen de ayuda para los forrajes desecados (DO L 171, p. 1; EE 03/14, p. 152), modificado por el Reglamento (CEE) nº 1110/89 (DO L 18, p. 1).

7 – Reglamento de la Comisión, por el que se establecen las modalidades de aplicación del régimen de ayuda para los forrajes deshidratados (DO L 179, p. 10; EE 03/14, p. 171).

8 – Reglamento de la Comisión, de 6 de abril de 1995, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento nº 603/95 (DO L 79, p. 5).

9 – El artículo 4 del Reglamento nº 603/95 determina las cantidades máximas de forrajes desecados para la que se podrá conceder la ayuda. Modificado por el Reglamento (CE) nº 1347/95 del Consejo, de 9 de junio de 1995, por el que se modifica el Reglamento nº 603/95 (DO L 131, p. 1). El texto dispone lo siguiente: «Para cada campaña de comercialización se establecerá una cantidad máxima garantizada (CMG) de 4.412.400 toneladas de forrajes deshidratados para la que se podrá conceder [...] ayuda [...] (apartado 1). Para cada campaña de comercialización se establecerá una cantidad máxima garantizada (CNG [léase “CMG”]) de 443.500 toneladas de forrajes secados al sol para la que se podrá conceder [...] ayuda [...]» (apartado 3).

10 – Para tener derecho a la ayuda, las empresas transformadoras deben haber adquirido los forrajes de productores, agrupaciones de productores o compradores reconocidos por las autoridades competentes de los Estados miembros.

11 – El artículo 11, apartado 2, del Reglamento nº 603/95 dispone: «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.»

12 – «A efectos del presente Reglamento, se considerará que han salido de la empresa de transformación con el fin de obtener el derecho a la ayuda contemplada en el artículo 3 del Reglamento nº 603/95, los productos contemplados en el apartado 1 del artículo 2 que: a) salgan sin transformar: –del recinto de la empresa transformadora, –cuando los forrajes desecados no puedan almacenarse en dicho recinto, de cualquier lugar de almacenamiento, fuera del mismo recinto, que proporcione las suficientes garantías para el control de los forrajes almacenados y haya sido autorizado previamente por la autoridad competente, –en el caso de los aparatos móviles de deshidratación, los aparatos que efectúen la deshidratación y, cuando los forrajes deshidratados sean almacenados por la persona que haya efectuado la deshidratación, de cualquier lugar de almacenamiento que cumpla las condiciones establecidas en el segundo guión, o b) salgan mezclados, cuando la mezcla se efectúe en el interior de la empresa de transformación con vistas a la fabricación de piensos compuestos con materias primas distintas de las contempladas en el artículo 1 del Reglamento nº 603/95 y distintas de las que se utilicen como aglutinantes, del recinto o de cualquier lugar de almacenamiento contemplado en la letra a), y que, al salir de la empresa de transformación, presenten una calidad “sana, cabal y comercial” que cumpla los requisitos de comercialización en el lugar de destino aplicables en el sector de la alimentación de los animales, así como las siguientes características: [...]»

13 – 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; en lo sucesivo, «Primera Directiva»).

14 – Salvo indicación contraria, las disposiciones a las que se hace referencia a continuación forman parte de la Sexta Directiva.

15 – Primer Informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, presentado con arreglo al 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].

16 – Segundo Informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, presentado con arreglo al artículo 34 de la Sexta Directiva (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977 [COM (88) 799 final, de 20 de diciembre de 1988, p. 26].

17 – Del tercer considerando del Reglamento nº 603/95 se desprende que el objetivo del régimen es limitar la producción comunitaria de forrajes desecados.

18 – Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de noviembre de 2001 (C-184/00, Rec. p. I-9115).

19 – Véase también la sentencia *Office des produits wallons* (citada en la nota 18 *supra*), apartado 14: «[...] Para acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate se 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.»

20 – Véanse también el undécimo y duodécimo considerandos del Reglamento nº 603/95 que rezan: «considerando que, con objeto 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, la concesión de dicha ayuda debe supeditarse en determinados casos a la celebración de contratos entre los productores y las empresas transformadoras; considerando que los contratos deben, por una parte, favorecer el abastecimiento regular de las empresas transformadoras y, por otra, permitir a los productores beneficiarse de la ayuda; que, para ello, es conveniente establecer que los contratos incluyan determinados datos».

21 – Los Estados miembros opinan que esta postura se ve confirmada por la sentencia *Office des produits wallons* (citada en la nota 18 *supra*), apartado 13.

22 – Véanse también las conclusiones del Abogado General Jacobs, de 25 de septiembre de 1997, que precedieron a la sentencia de 18 de diciembre de 1997, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, Rec. p. I-7387), puntos 12 y 13.

23 – Sentencia de 5 de febrero de 1981 (154/80, Rec. p. 445). En esta sentencia se trataba de los miembros de una cooperativa que explotaban un almacén de patatas y que anualmente cobraba a sus miembros una cantidad por el almacenamiento. Un año, la cooperativa decidió no cobrar por el almacenamiento puesto que, debido a una beneficiosa transmisión de inmuebles, la cooperativa disponía de suficientes medios financieros. Al no cobrar el almacenamiento, el valor de las participaciones de los miembros experimentó una reducción que repercutió en la situación

patrimonial de los mismos. La cuestión que se planteó era si como contravalor al que hace referencia el artículo 8 de la Segunda Directiva, la reducción del valor de las participaciones de los miembros de la cooperativa podría considerarse como retribución por la prestación de un servicio (el almacenamiento de las patatas). El Tribunal de Justicia dictaminó que no era el caso ya el servicio de almacenamiento no podía expresarse ni dinero ni en una contraprestación.

24 – Véanse, entre otras, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Rec. p. I?1), apartado 15; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C?110/98 y C?147/98, Rec. p. I?1577), apartado 44, y de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C?98/98, Rec. p. I?4177), apartado 19.

25 – Citada en la nota 23 *supra*.

26 – Citada en la nota 18 *supra*.

27 – Artículo 8 del Reglamento nº 603/95.

28 – Citado en la nota 16 *supra*.

29 – Citado en la nota 16 *supra*.

30 – Citada en la nota 18 *supra*.

31 – Aquí procede señalar que 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. 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.

32 – «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.»

33 – Pueden distinguirse otras formas de subvenciones, como por ejemplo, subvenciones de explotación, subvenciones a los ingresos, y subvenciones a la inversión. Un ejemplo de subvención a los ingresos se infiere del antiguo Reglamento nº 1117/78. En este Reglamento aún se concedían ayudas complementarias para compensar los costes de producción y para mejorar la competitividad en favor de terceros países. Con la adopción de los Reglamentos nº 603/95 y nº 785/95, esta ayuda desapareció. La ayuda constituía un porcentaje de la diferencia entre el precio del mercado mundial de los forrajes desecados y su precio de objetivo, todavía por establecer. Todas estas subvenciones tienen en común que no están vinculadas directamente al precio de un bien.