

EL IVA DE LAS SUBVENCIONES DEL FEOGA A LAS COOPERATIVAS FORRAJERAS

M^a Pilar Bonet Sánchez

Profesora Asociada Dra. de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

El tratamiento tributario de las subvenciones en el IVA no ha sido una cuestión pacífica en los últimos años. Aunque en este momento podría decirse que se ha llegado a una situación de cierta estabilidad en lo que se refiere a la adecuación de la normativa nacional a la comunitaria, sin embargo, todavía colean asuntos cuya decisión jurisprudencial en el ámbito interno no se corresponde con la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo (en algunos casos, a la incorrecta interpretación del tribunal de instancia se une la utilización de un cauce procesal de revisión inadecuado).

Debemos recordar que las subvenciones a efectos del IVA pueden estar vinculadas o no al precio de las operaciones sujetas: en el primer caso formarán parte de la base imponible, es decir, estarán gravadas por el impuesto; así lo establece el artículo 78 LIVA, conforme a lo dispuesto en las Directivas IVA [artículos 11, parte A), apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva y 73 de la vigente Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006]. En el segundo caso, las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones no hay que incluirlas en la base imponible del IVA, aunque durante algunos años estas subvenciones han estado sometidas al impuesto por la vía de la no deducción de una parte del IVA soportado, al tener que incorporarlas al denominador de la prorrata, limitando así el derecho a deducir parte del Impuesto. Y esto ha sido así hasta que la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 (Comisión/Reino de España, As. C-204/03), declaró no ajustada la LIVA a la Sexta Directiva en esta materia, motivando el cambio normativo que supuso la Ley 3/2006, de 29 de marzo, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva, en vigor desde 1 de enero de 2006.

El origen de la polémica se encuentra en parte en los cambios normativos que ha sufrido esta materia en la Ley del IVA (Ley 37/1992; en adelante, LIVA), que podemos sintetizar del siguiente modo, partiendo de que el artículo 78.Dos.3^º LIVA considera vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación:

1) *Exclusión del concepto de contraprestación de las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA* y, en concreto, las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados, en virtud de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, desde el 1 de enero de 1998.

2) *Inclusión en el denominador de la prorrata de las subvenciones que no integren la base imponible*, según la regla del artículo 78.2.3^º LIVA, siempre que se destinen a financiar acti-

vidades empresariales del sujeto pasivo. Modificación efectuada por la misma Ley 66/1997, aplicable a las subvenciones que se acuerden a partir de 1 de enero de 1998 (según la DT 22ª de la Ley 66/1997) y hasta el 1 de enero de 2000, tras su anulación por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre.

3) *Exclusión de la prorata*: cuatro meses después se modifica de nuevo esta norma (por la Ley 9/1998, de 21 de abril, en vigor desde el 12 de mayo), sin que a partir de esa fecha deban computarse en el denominador de la prorata las subvenciones financiadas con cargo al FEOGA.

4) *Inclusión de las subvenciones del FEOGA en la base imponible*, a partir del 1 de enero del 2.001, por la nueva modificación del artículo 78.2.3º LIVA efectuada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que suprimió el párrafo introducido por la Ley 66/1997. Con esto se vuelve a la misma redacción que tenía dicho precepto antes de 1998.

Vista la evolución normativa interna en materia de subvenciones debemos examinar la interpretación que hace el Tribunal de Justicia del concepto de subvención vinculada al precio de las operaciones, del artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva, actual artículo 73 de la vigente Directiva 2006/112/CE.

La sentencia más relevante en esta materia es la STJCE de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons ASBL* (As. C-184/00, Rec. p. I-09115). En este caso se trata de una asociación privada sin ánimo de lucro que se dedica a la promoción y venta de productos agrícolas, hortícolas y agroalimenticios valones y es sujeto pasivo del IVA por esta actividad. Anualmente recibe una subvención de la Región valona, que la entidad considera no vinculada al precio de las operaciones por tratarse de una subvención de funcionamiento que, aunque influye sobre el precio final de sus productos, no tiene una relación directa con un precio de operación.

Planteada la cuestión prejudicial por el Estado belga, el Tribunal de Justicia ha declarado con respecto a si las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los costes de explotación están o no vinculadas al precio:

1º) Que es indiferente la existencia o no de prestaciones concretas del perceptor de la subvención al organismo subvencionante (la ley contempla tres sujetos, no dos: concedente de la subvención, beneficiario de la misma y destinatario de la operación).

2º) Que es necesario que la subvención se abone con el fin de que se realice específicamente una entrega o prestación determinada, que debe ser además una operación sujeta al impuesto.

3º) Que no basta para la sujeción al IVA con que la subvención influya en el precio de coste de los bienes entregados o de los servicios prestados (lo que casi siempre ocurrirá en las subvenciones de funcionamiento), sino que debe existir una relación directa e inequívoca entre precio y subvención para que ésta sea considerada contraprestación de la operación.

3º) Que esta relación entre precio y subvención exige la determinación de los componentes del precio del bien o servicio al tiempo de realizarse el hecho imponible; aunque no es preciso que esté determinado dicho precio, bastando con que sea determinable.

4º) Que debe derivarse de la subvención una ventaja para los adquirentes del bien o destinatarios del servicio; si bien no es necesario que el importe de la subvención se corresponda exactamente con la disminución del precio de la operación (por comparación con el precio de coste normal o sin subvención), sino que basta con que la relación sea significativa.

Concluye el TJ que el art. 11.A.1.a) de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador

Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Julio 2006 – Junio 2007

(ap. 18 y fallo), correspondiendo al tribunal nacional determinar esta cuestión en función de las circunstancias concurrentes.

Al año siguiente se dicta la STJ de 13 de junio de 2002, *Keeping Newcastle Warm Limited*, As. C-353/00, en la que siguiendo la misma doctrina el Tribunal declara que la cantidad pagada 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, puede constituir una subvención en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Por otra parte, a finales de 1998 la Comisión iniciaba procedimientos contra cuatro Estados (Italia, Finlandia, Alemania y Suecia) por no aplicar el IVA a las ayudas comunitarias en el sector de los forrajes desecados, previstas por el Reglamento (CE) nº 603/95, de 21 de febrero (DO L-63, p1). Y hay que señalar que en la misma situación se encontraban otros países como España, aunque no se hubiera iniciado procedimiento alguno en contra. La Comisión considera que las operaciones realizadas por las empresas transformadoras de forrajes están sujetas al IVA en dos de las tres posibles modalidades de ejercicio de sus actividades, que son: la compra de forrajes verdes a los productores con posterior venta a terceros del producto transformado; y la subcontratación de la transformación por parte de los productores, en la que éstos aportan forrajes verdes sin transmitir su propiedad y se les devuelve posteriormente el producto transformado. En ambos supuestos entiende la Comisión que se realizan operaciones sujetas al IVA, como entrega de bienes y como prestación de servicios, respectivamente.

El Tribunal de Justicia dicta cuatro sentencias idénticas el 15 de julio de 2004 (*Comisión/República Italiana*, as. C-381/01; *Comisión/República de Finlandia*, as. C-495/01; *Comisión/República Federal de Alemania*, as. C-144/02; y *Comisión/Reino de Suecia*, as. C-463/02). En ellas determina que no se cumplen los requisitos para la sujeción de las ayudas objeto del litigio al IVA en ninguna de las dos categorías de operaciones a las que se refiere la Comisión: la venta por una empresa transformadora, tras su secado, de forrajes comprados a los productores de forrajes verdes, por una parte, y la subcontratación de una empresa transformadora por un productor de forrajes verdes, por otra.

En el primer caso, venta de forrajes desecados realizada por una empresa transformadora que adquirió la materia prima a los productores de forrajes verdes, la subvención a la empresa transformadora no está directamente vinculada al precio de la operación sujeta al IVA porque no se abona con el fin específico de que la empresa transformadora entregue forraje desecado a un comprador. El régimen de ayudas no pretende promocionar el consumo sino permitir que los terceros se abastezcan dentro de la Comunidad a un precio comparable al precio del mercado mundial; por lo que el IVA que se aplica a dicho precio incluye la totalidad del valor del bien en el mercado.

En el segundo, transformación en régimen de subcontrata, la empresa transformadora no es la beneficiaria de la ayuda que percibe, de modo que no puede disponer de ella porque ha de abonarla a los productores; la empresa transformadora actúa de intermediario entre el organismo que concede las ayudas y el productor de forrajes verdes. En estas circunstancias, no cabe considerar que la ayuda sea la contraprestación, para la empresa transformadora, de su prestación de servicios, ni que le permita realizar dicha prestación a un precio menor. En consecuencia, el precio del servicio de secado debe tener en cuenta los costes normales de la transformación, de forma que el IVA que se aplica al mismo incluye la totalidad del valor de la prestación.

Finalmente, queda por analizar la evolución jurisprudencial en España. Algunos tribunales superiores de Justicia se han hecho eco de la doctrina fijada por el Tribunal, cambiando la suya propia, como el de Cataluña, que en la Sentencia de 27 de diciembre de 2004 modificó

la tendencia de sentencias anteriores, como las de 17 y 27 de mayo y 7 de junio del mismo año (puede verse el comentario a dicha sentencia de CHECA GONZÁLEZ, en *Jurisprudencia Tributaria* n° 5/2005). También el TEAC ha variado sus pronunciamientos: si en la Resolución de 18 de julio de 2001 entendía que formaban parte de la base imponible del IVA las subvenciones otorgadas por el FEOGA a las empresas forrajeras ?salvo en los ejercicios 1998 a 2000, por efecto de la Ley 66/1997?, en la Resolución de 24 de noviembre de 2004 aplicaba cabalmente la tesis del TJ vertida en las sentencias de 15 de julio de 2004.

Sin embargo, quedan algunos casos en que la decisión judicial desfavorable, aún siendo contraria a la doctrina del TJ, no se ha podido corregir por carecer de recurso. De ahí que el Tribunal Supremo haya rechazado por improcedentes diversos recursos de casación para unificación de doctrina (STS de 18 de enero de 2006); o recursos de revisión, como en las Sentencias de 25 de noviembre y 22 de diciembre de 2005, 12 de julio de 2006 y 12 de junio de 2007; algunos de ellos planteados por la misma entidad (una sociedad cooperativa limitada dedicada a la producción de forrajes deshidratados) que había tenido que pasar por la inclusión en la base imponible del IVA de las subvenciones percibidas.

Al menos en la sentencia de 12 de junio de 2007 el ponente (Emilio Frías Ponce) tuvo a bien referirse a la situación generada por la jurisprudencia comunitaria a la que hemos hecho referencia: "Al no ser procedente el cauce utilizado para hacer valer un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que favorece al recurrente, y sin perjuicio de las consecuencias que puedan derivarse de la doctrina que sienta, así como de la establecida en la sentencia del mismo Tribunal de 6 de Octubre de 2005, asunto C-204/03 , Comisión versus España, ha de desestimarse el recurso con imposición de las costas a la parte recurrente y la pérdida del depósito constituido conforme determina el art. 516.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , en relación con el art. 102.2 de la Ley de la Jurisdicción."