

Asunto C-574/18

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

13 de septiembre de 2018

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

13 de junio de 2018

Parte demandante y recurrente en casación:

C-eG

Parte demandada y recurrida en casación:

Finanzamt Z (Oficina Tributaria Z)

[*omissis*]

BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

Expediente: XI R 5/17

RESOLUCIÓN

En el litigio entre

C-eG,

parte demandante y recurrente en casación,

[*omissis*]

y

Finanzamt Z (Oficina Tributaria Z),

parte demandada y recurrida en casación,

en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios de 2002 y 2003

la Sala Undécima

[*omissis*]

ha resuelto el 13 de junio de 2018:

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias como las del procedimiento principal, en que una organización de productores en el sentido de los artículos 11, apartado 1, y 15 del Reglamento (CE) n.º 2200/96 del Consejo, de 28 de octubre de 1996, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de las frutas y hortalizas, realiza entregas de bienes a sus miembros cobrándoles por ello unos precios que no cubren los precios de adquisición,

a) ¿debe considerarse que se trata de un trueque con pago en metálico de la diferencia, ya que los productores, como contraprestación por dicha operación, se han comprometido contractualmente con la organización de productores a suministrarle frutas y hortalizas durante el período de vinculación, de manera que la base imponible de la operación es el precio de compra pagado por la organización de productores a sus proveedores por los bienes de producción?

b) ¿constituye el importe íntegro efectivamente pagado por el fondo operativo a la organización de productores por la operación una «subvención directamente vinculada al precio de estas operaciones» en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (en lo sucesivo, “Sexta Directiva”), de manera que la base imponible comprende también la ayuda económica en el sentido del artículo 15 del Reglamento n.º 2200/96, concedida por las autoridades competentes al fondo operativo en virtud de un programa operativo?

2) En caso de que, conforme a la respuesta que se dé a la primera cuestión, solo deban considerarse como base imponible los pagos efectuados por los productores y no la obligación de suministro ni la ayuda económica: En circunstancias como las descritas en la primera cuestión, ¿se opone el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva a una medida especial nacional basada en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, como el artículo 10, apartado 5, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, “UStG”), conforme a la cual la base imponible de las operaciones a favor de los productores es el precio de compra de los bienes de inversión pagado por la organización de

productores a sus proveedores, ya que los productores son personas vinculadas?

- 3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión: ¿es así también cuando los productores tienen la posibilidad de deducir íntegramente el impuesto soportado, ya que los bienes de inversión están sujetos a la regularización de las deducciones (artículo 20 de la Sexta Directiva)?»

II. Suspender el procedimiento de casación hasta que se pronuncie el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Fundamentos

A.

- 1 La parte demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «demandante»), una cooperativa registrada, es la sucesora jurídica de la cooperativa M-eG a raíz de una fusión. M-eG estaba formada por múltiples cooperativistas.
- 2 En los años 2002 y 2003 (años controvertidos), M-eG operaba como mayorista de frutas, hortalizas y patatas, comercializando los productos elaborados y suministrados por sus miembros. Asimismo, M-eG era una organización de productores reconocida a los efectos del Reglamento n.º 2200/96.
- 3 Con arreglo al artículo 15 de dicho Reglamento, tales organizaciones de productores pueden constituir un fondo operativo, el cual constituye un patrimonio especial de Derecho privado en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 5, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sociedades; en lo sucesivo, «KStG») y se nutre, a partes iguales, de las aportaciones de los productores miembros de la organización y de la ayuda económica en el sentido del artículo 15, apartado 1, del Reglamento n.º 2200/96 (en lo sucesivo, «ayuda económica»).
- 4 Con los recursos del fondo operativo pueden financiarse los «programas operativos», que se han de presentar a las autoridades nacionales competentes y deben ser aprobados por estas [artículos 15, apartado 2, letra b), y 16, apartado 1, del Reglamento n.º 2200/96]. El contenido de los programas operativos puede estar constituido, en particular, por las inversiones en explotaciones individuales de los miembros de la organización de productores [véanse el artículo 8, apartado 2, letra o), del Reglamento (CE) n.º 609/2001 de la Comisión, de 28 de marzo de 2001, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 2200/96 del Consejo en lo que se refiere a los programas y fondos operativos y a la ayuda financiera comunitaria y se deroga el Reglamento (CE) n.º 411/97 (DO 2001, L 90, p. 4), y el artículo 8, apartado 2, en relación con el anexo I, punto 17, del Reglamento (CE) n.º 1433/2003 de la Comisión, de 11 de agosto de 2003, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 2200/96 del Consejo en lo que se refiere a los programas y fondos operativos y a la ayuda financiera (DO 2003, L 203, p. 25)].

5 Las aportaciones de los productores al fondo operativo se realizaron en los años controvertidos de manera que todos los miembros de M-eG pagaban al fondo operativo el 3 % de su volumen de negocios. Este importe era retenido por M-eG en cada suministro.

6 Con el fin de realizar inversiones en explotaciones individuales, M-eG celebró con cada productor un contrato de adquisición y aprovechamiento (en lo sucesivo, «contrato»). Su articulado, en extracto, presentaba el siguiente tenor:

7 **«Artículo 2. Objeto**

[M-eG] y el productor acuerdan la adquisición conjunta del objeto del contrato [...] a partes iguales con arreglo al Reglamento (CE) n.º 2200/96 [...] en el marco del proyecto [...]. Las partes son copropietarias por mitad.

8 **Artículo 3. Pago**

El importe de la inversión asciende aproximadamente a [...] (IVA no incluido). El productor aporta a [M-eG] su mitad provisional en el importe de la inversión, que asciende a [...], como anticipo.

El proveedor expedirá sus facturas a [M-eG]. Tras cada entrega y presentación de factura por el proveedor, [M-eG] cargará al productor su mitad correspondiente. A continuación tendrá lugar el pago del importe restante por el productor, deducido el anticipo.

9 **Artículo 9. Declaración de compromiso**

El productor se obliga, durante el período de afectación pero, al menos, durante un plazo de 10 años desde el inicio del contrato, a suministrar sus productos a [M-eG] como miembro de esta (o de su sucesora).

[omissis]

10 **Artículo 10. Período de afectación**

El período de afectación para el aprovechamiento del objeto será de 5 años para los bienes muebles y cultivos permanentes y de 12 años para los bienes inmuebles (p. ej., edificios). [omissis]

11 **Artículo 11. Transmisión de la propiedad**

9.1 Una vez haya expirado el período de afectación, [M-eG] cederá al productor, gratuitamente, su parte de la propiedad.

12 M-eG realizó el pedido de cada objeto del contrato, y los proveedores (previos) le facturaron a ella dichos objetos. M-eG solo facturó a cada productor el 50 % de sus costes netos de adquisición más el IVA correspondiente, y el 50 % restante se pagó del fondo operativo.

- 13 Una vez hubo expirado el período de afectación, M-eG cedió a los productores, conforme al contrato y gratuitamente, su parte de la propiedad en el objeto de este.
- 14 En sus declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los años 2002 y 2003, de 22 de octubre de 2003 y de 27 de octubre de 2004, respectivamente, M-eG dedujo íntegramente el impuesto soportado en relación con las entregas de los proveedores. Los importes pagados por el fondo operativo no los consideró como contraprestación por las entregas a los productores.
- 15 Tras someter a la demandante a una auditoría externa, el demandado y recurrido en casación (Oficina Tributaria), en las liquidaciones alternativas del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a los años controvertidos, de 1 de febrero de 2013, llegó a la conclusión de que M-eG había cedido de forma anticipada a cada productor el poder de disposición sobre todo el objeto del contrato (y no solo sobre la mitad), lo que constituye una entrega, ya que la entrega y la puesta en servicio del objeto del contrato corren a cargo directamente del productor. Además, consideró que, si bien las ayudas financieras al fondo operativo constituían una subvención no sujeta al impuesto, las operaciones de M-eG dirigidas a cada uno de los productores están sujetas a la base imponible mínima establecida en el artículo 10, apartado 5, punto 1, en relación con el apartado 4, de la UStG. El precio de adquisición abonado por la M-eG lo constituían las sumas (netas) pagadas a sus proveedores. El recurso presentado contra dicha liquidación no prosperó (resolución del recurso de 14 de mayo de 2013).
- 16 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) desestimó el recurso mediante su sentencia publicada en la Recopilación de resoluciones de los tribunales del orden tributario (EFG) de 2017. En su opinión, la Oficina Tributaria había considerado acertadamente que la base imponible de las entregas realizadas por M-eG a los distintos productores dentro del programa operativo no se limitaba a la suma pagada por estos, hecho que no se desprende del artículo 10, apartado 5, punto 1, en relación con el apartado 4, de la UStG (base imponible mínima), sino del artículo 10, apartado 1, tercera frase, de la UStG. Los pagos procedentes del fondo operativo, por importe del 50 % de los costes de adquisición de cada objeto del contrato, constituyen una contraprestación de tercero.
- 17 Con su recurso de casación, la demandante reprocha una infracción del Derecho sustantivo. Entiende que las subvenciones pagadas por la Unión Europea a M-eG sirven a los objetivos de la política estructural y medioambiental con arreglo a los Reglamentos n.º 2200/96, n.º 609/2001 y n.º 1433/2003. Asimismo, considera que las inversiones en explotaciones individuales forman parte de la «estrategia nacional para los programas operativos sostenibles de la organización de productores de frutas y hortalizas».
- 18 La demandante solicita que se anulen la resolución previa y la resolución del recurso de 14 de mayo de 2013 y se modifiquen las liquidaciones del impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los años 2002 y 2003, de 1 de

febrero de 2013, de manera que la cuota del impuesto se reduzca en 11 908,08 euros para el año 2002 y en 20 602,23 euros para el año 2003.

- 19 La Oficina Tributaria solicita que se desestime el recurso de casación por infundado.
- 20 En su opinión, la resolución previa impugnada es correcta.

B.

- 21 Esta Sala suspende el procedimiento con arreglo a los artículos 74 y 121 de la Finanzgerichtsordnung (Ley de la jurisdicción tributaria) y plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), las cuestiones prejudiciales formuladas en la parte dispositiva.

22 I. Disposiciones jurídicas pertinentes

23 1. Derecho nacional

Las disposiciones pertinentes del Derecho nacional presentan el siguiente tenor:

24 Artículo 1 de la UStG: operaciones sujetas al impuesto

«1. Quedarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

- 1) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio nacional por un empresario en el ámbito de su actividad económica [...].»

25 Artículo 3 de la UStG: entregas de bienes y prestaciones de servicios

«1. Se considerarán entregas de una empresa las operaciones mediante las cuales la empresa o un tercero designado por esta permiten al prestatario o a un tercero designado por este disponer en nombre propio de un bien (transmisión del poder de disposición).

[...]

12. Existe permuta cuando la contraprestación de una entrega consiste en una entrega. Existe una operación asimilada a una permuta cuando la contraprestación por una prestación de otro tipo consiste en una entrega o en una prestación de otro tipo.»

26 Artículo 10 de la UStG: base imponible para las entregas de bienes, prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias

«1. En las entregas de bienes y prestaciones de servicios (artículo 1, apartado 1, punto 1, primera frase), [...] el volumen de negocios imponible vendrá determinado por la contraprestación. La contraprestación estará constituida por todo lo que el destinatario de la prestación desembolse para obtener el bien o servicio, pero con deducción del impuesto sobre el volumen de negocios. También formará parte de la contraprestación lo que una persona distinta del destinatario de la prestación aporte al empresario por la prestación [...].

2. [...] En caso de permuta (artículo 3, apartado 12, primera frase), de operaciones asimiladas a la permuta (artículo 3, apartado 12, segunda frase) y de [omissis], el valor de cada operación se considerará contraprestación por la otra operación. El impuesto sobre el volumen de negocios no formará parte de la contraprestación.

[...]

4. La base imponible estará constituida:

1) en el caso de transferencias de bienes a efectos de los artículos 1a, apartado 2, y 3, apartado 1a, y en el caso de entregas de bienes a efectos del artículo 3, apartado 1a, por el precio de compra más los costes accesorios del bien o de un bien equivalente o, en defecto de precio de compra, por los costes propios, en ambos casos en el momento de la operación;

2) [...]

3) [...]

El impuesto sobre el volumen de negocios no se incluirá en la base imponible.

5. El apartado 4 del presente artículo se aplicará por analogía:

1) a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades y asociaciones de personas en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 5, de la KStG, por las asociaciones de personas sin capacidad jurídica y por las comunidades en el marco de su actividad, en favor de sus accionistas, socios, miembros o asociados, así como de las personas vinculadas a ellos, y por los empresarios individuales en favor de las personas vinculadas a ellos;

2) [...]

si la base imponible con arreglo al apartado 4 supera la contraprestación con arreglo al apartado 1.»

27 Artículo 1 de la KStG Obligación personal de contribuir

«1. Están sujetas al impuesto por obligación personal las siguientes sociedades, comunidades de bienes y masas patrimoniales que tengan su dirección comercial o su domicilio social en el territorio nacional:

[...]

5) asociaciones sin personalidad jurídica, instituciones, fundaciones y demás patrimonios especiales de Derecho privado; [...]»

28 2. Derecho de la Unión

Las disposiciones del Derecho de la Unión pertinentes en el presente asunto son los artículos 2, 11 y 27, apartado 1, de la Sexta Directiva (aún aplicable en los años controvertidos), así como el Reglamento n.º 2200/96, el Reglamento n.º 609/2001 y el Reglamento n.º 1433/2003.

29 II. Apreciación sobre la base del Derecho nacional

Considerado aisladamente a la luz del Derecho nacional, el recurso debe ser desestimado por diversas razones (independientes unas de otras).

- 30 1. Las partes y el Finanzgericht consideran unánimemente, con acierto, que M-eG ya entregó los respectivos objetos del contrato a los distintos productores en los años controvertidos (y no solo les cedió la mitad de la copropiedad; véase *[omissis]* la sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de octubre de 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, *[omissis]* apartados 33 y 34). Dichas entregas (lo cual es pacífico entre las partes) se realizaron a título oneroso *[omissis]*.
- 31 2. No obstante, las partes y el Finanzgericht no han tenido en cuenta que, aparte de la obligación de pagar su parte de la copropiedad en virtud de la cláusula 9 del contrato, a cambio de la entrega los productores contrajeron la obligación de suministrar a M-eG frutas y hortalizas durante el período de inversión y, al menos, durante diez años.
- 32 a) Las distintas operaciones podrían constituir una permuta con pago en metálico de la diferencia (artículo 3, apartado 12, de la UStG), en que, como contraprestación por una prestación, se realiza un pago en metálico junto con una entrega. (*[omissis]*) Las partes acordaron, en un contrato sinalagmático, realizarse mutuas entregas de bienes (sobre este requisito, véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, *[omissis]* apartado 33, y de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, *[omissis]* apartado 41). No obsta a esta valoración el hecho de que, con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra c), punto 3, del Reglamento n.º 2200/96, en cualquier caso, los estatutos obligan a la entrega de la producción (mientras los productores estén asociados), ya que los productores contraen una obligación de entrega de larga duración (el período de afectación, o al menos diez años, cláusula 9 del contrato).
- 33 Asimismo, las entregas no constituyen meras «puestas a disposición» (*[omissis]*), ya que el objeto del contrato no es una mercancía puesta a disposición.

- 34 b) Por lo tanto, con arreglo al Derecho nacional el valor de cada operación constituiría la contraprestación de la otra operación (artículo 10, apartado 2, segunda frase, de la UStG), y la base imponible (una vez liquidado el pago en metálico, [omissis]) sería el 50 % del precio pagado por M-eG a sus propios proveedores ([omissis]).
- 35 3. Si, no obstante, no se tratase de una permuta con pago en metálico de la diferencia, el Finanzgericht habría acertado al considerar que, con arreglo al artículo 10, apartado 1, tercera frase, de la UStG ([omissis]), la contraprestación por dichas entregas no la constituyen solamente los importes facturados a los productores, sino también los pagos procedentes del fondo operativo ([omissis]).
- 36 Los pagos efectuados por el fondo operativo a M-eG eran pagos de un tercero, y no meras redistribuciones de fondos propios, ya que, con arreglo a la legislación nacional (artículo 1, apartado 1, punto 5, de la KStG y artículo 2 de la UStG), el fondo operativo es un patrimonio especial a efectos del impuesto sobre sociedades y, desde el punto de vista del impuesto sobre el volumen de negocios, también puede tener capacidad jurídica ([omissis]). Se trata de un patrimonio especial del cual M-eG no puede disponer libremente, ya que únicamente puede dedicarse a los fines mencionados en el artículo 15, apartado 2, del Reglamento n.º 2200/96, en el artículo 3 del Reglamento n.º 609/2001 y en el artículo 5 del Reglamento n.º 1433/2003. El hecho de que los pagos de la UE al fondo operativo (según coinciden en apreciar las partes y el Finanzgericht) sirviesen para un fin de interés general no afecta, con arreglo al Derecho nacional, a la vinculación directa de los pagos del fondo operativo, según ha deducido el Finanzgericht de los contratos de M-eG con los productores sin que pueda ser objeto de revisión en el trámite de casación.
- 37 4. Si no fuesen correctas ni la apreciación de una permuta con pago en metálico de la diferencia ni la tesis del Finanzgericht según la cual los pagos del fondo operativo constituyen una contraprestación de tercero, habría que estar de acuerdo con la Oficina Tributaria en que, con arreglo al Derecho nacional, en el presente asunto el precio de adquisición pagado por M-eG a sus proveedores constituye la base imponible de las entregas de M-eG a los productores. Así se deduciría del artículo 10, apartado 5, punto 1, en relación con el apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG.
- 38 a) La contraprestación pagada por los productores como personas vinculadas ni es una práctica habitual en el mercado ni fue objeto de tributación por M-eG en la medida habitual en el mercado ([omissis]).
- 39 b) Conforme a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, no se opone a la aplicación de la base imponible mínima en el presente asunto el hecho de que algunos de los productores podrían disfrutar plenamente del derecho a deducción ([omissis]), ya que los objetos contractuales entregados por la demandante a los productores, como bienes de inversión a efectos del artículo 15a, apartado 1, de la UStG, están sujetos a la regularización de la deducción para los productores.

40 III. Apreciación con arreglo al Derecho de la Unión

No obstante, desde diversos puntos de vista a efectos del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, resulta dudosa la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la valoración con arreglo al Derecho nacional expuesta en la sección B.II.

- 41 1. Si, a causa de la obligación contraída en la cláusula 9 del contrato, que excede en duración a la obligación establecida en el artículo 11, apartado 1, letra c), punto 3, del Reglamento n.º 2200/96, el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que en circunstancias como las del procedimiento principal conforme al Derecho de la Unión se trata de una permuta con pago en metálico de la diferencia, al no existir en este ordenamiento ningún régimen especial de la base imponible para permutas comparable al artículo 10, apartado 2, segunda frase, de la UStG, la base imponible se habría de determinar conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de julio de 2001, Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:372, [omissis] apartado 17, y de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [omissis] apartado 38). Con arreglo a esta última disposición, constituye la base imponible la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener, con cargo a esta entrega, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.
- 42 a) A este respecto habría que atender a la obligación de entrega contraída por los productores, ya que estos solo la han asumido a causa de la entrega, y la base imponible de una entrega de bienes está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega vaya a obtener con cargo a esta, si puede expresarse en dinero y es un valor subjetivo (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, EU:C:1988:508, [omissis] apartados 12 y 16).
- 43 b) Es lo que sucede en el presente asunto con la entrega a precio reducido que efectúa M-eG y la obligación de los productores de entregar a M-eG las frutas y hortalizas que produzcan. En el caso de autos, M-eG ha percibido de cada productor, por la entrega, un pago en metálico y un compromiso de entrega de su producción, y la base imponible de ello sería la diferencia con los precios de adquisición pagados por M-eG (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de junio de 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, [omissis] apartado 19), pues en el mencionado contrato cada productor se compromete a efectuar entregas en el futuro (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, [omissis] apartado 33, y de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [omissis] apartado 41).
- 44 c) No obstante, desde el punto de vista del Derecho de la Unión resulta dudosa la propia existencia de una permuta con pago en metálico de la diferencia, ya que en cualquier caso existe una obligación (más breve) de entrega de la producción en

virtud de los estatutos basados en el Derecho de la Unión [véase el artículo 11, apartado 1, letra c), punto 3, del Reglamento n.º 2200/96].

- 45 d) Por otro lado, podría oponerse a esta apreciación el hecho de que el devengo del impuesto por las futuras entregas de frutas y hortalizas solo se podrá realizar si se conocen todos los elementos pertinentes del hecho imponible, es decir, de la futura entrega, en particular que los bienes estén identificados con precisión (véanse las sentencias de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, [omissis] apartado 48, y de 23 de diciembre de 2015, Air France-KLM y otros, C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841, [omissis] apartado 39). Por lo tanto, no pueden estar sujetos al IVA los pagos a cuenta o anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados (véanse las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Mac Donald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, [omissis], apartado 31, y de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, [omissis], apartado 28).
- 46 e) En consideración a las sentencias de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, (C-37/08, EU:C:2009:507), [omissis] y de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599), esta Sala se inclina por considerar que, pese a todo, basta con la obligación de entregar unas frutas y hortalizas que aún no están claramente identificadas; sin embargo, esta apreciación no está exenta de dudas. Por ello se plantea la primera cuestión prejudicial, letra a).
- 47 2. Al margen de ello, en relación con la letra b) de la primera cuestión prejudicial procede dilucidar si en circunstancias como las del procedimiento principal una ayuda económica en el sentido del artículo 15 del Reglamento n.º 2200/96, pagada por el fondo operativo a la organización de productores, constituye una «subvención directamente vinculada al precio de la entrega» y realizada por un «tercero».
- 48 a) El hecho de que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, al prever que la base imponible del IVA incluya, en los supuestos que se determinan, las subvenciones abonadas a los sujetos pasivos, pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación (véase la sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania, C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis] apartado 26). Dicha disposición contempla situaciones en las que participan tres sujetos, a saber, la persona (organismo público) que concede la subvención, el operador económico que la recibe y el adquirente del bien entregado por el operador subvencionado (véase la sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, [omissis] apartado 23). Esto incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador (sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [omissis]). Todas las demás subvenciones no estarán

incluidas y, por tanto, «no estarán sujetas a impuesto en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a)» (véanse las conclusiones del Abogado General Geelhoed de 27 de noviembre de 2003, presentadas en el asunto Comisión/Italia y otros, C-381/01, C-495/01, C-144/02 y C-463/02, EU:C:2003:642, punto 46).

- 49 b) Esta Sala considera que, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, es preciso aclarar el propio concepto de «tercero», en circunstancias como las del procedimiento principal, a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.
- 50 aa) Con arreglo al Derecho nacional, como ya se ha expuesto (B.II.3), se trataría del fondo operativo, que goza de capacidad jurídica en materia tributaria.
- 51 bb) Sin embargo, los Reglamentos n.º 2200/96, n.º 609/2001 y n.º 1433/2003 no permiten deducir claramente si esto es así también respecto del Derecho de la Unión. La cofinanciación por el fondo operativo tiene la finalidad de responsabilizar a las organizaciones de productores, en particular en lo que se refiere a sus decisiones financieras, y de orientar hacia perspectivas de futuro el destino de los recursos públicos que se les concedan (véase el considerando 10 del Reglamento n.º 2200/96). El fondo operativo garantiza, en particular, la correcta utilización de los fondos comunitarios (véanse el considerando 4 del Reglamento n.º 609/2001 y el considerando 5 del Reglamento n.º 1433/2003). Por lo tanto, a la hora de examinar si existe una «subvención directamente vinculada al precio de la entrega», podrían ser «terceros» las autoridades competentes (o la propia UE) que conceden, mediante decisión, las ayudas económicas.
- 52 c) Así pues, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, no está del todo claro tampoco si las ayudas económicas son subvenciones «directamente vinculadas al precio de la entrega».
- 53 aa) El Tribunal de Justicia exige a este respecto que exista una relación directa entre la entrega y la subvención:
- la subvención la ha de pagar un tercero precisamente por la entrega de un determinado bien (véanse las sentencias de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629 [*omissis*], apartados 10, 12 y 18, y de 15 de julio de 2004, *Comisión/Alemania*, C-144/02, EU:C:2004:444, [*omissis*] apartados 28 y 31);
 - la subvención debe beneficiar al adquirente del bien. El precio pagado por el adquirente ha de determinarse de tal manera que se reduzca en la medida de la subvención concedida al vendedor del bien. Por tanto, habrá que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (véanse las sentencias de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629 [*omissis*], apartado 14, y de 15 de julio de 2004, *Comisión/Alemania*, C-144/02, EU:C:2004:444, [*omissis*] apartado 29);

- los elementos constitutivos del precio del bien deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible (véanse las sentencias *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629 [omissis], apartado 17, y de 15 de julio de 2004, *Comisión/Alemania*, C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis] apartado 30);
 - el compromiso de pagar la subvención, contraído por el organismo que la concede, ha de tener como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta (véanse las sentencias de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629 [omissis], apartado 13, y de 15 de julio de 2004, *Comisión/Alemania*, C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis] apartado 28).
- 54 bb) La instancia inferior consideró que se cumplían estos requisitos y, a este respecto, calificó el caso de autos en el sentido de que el fin de fomento perseguido con los recursos del fondo operativo no se opone a su inclusión en la base imponible.
- 55 cc) Esta Sala tiende a considerar que la apreciación del Finanzgericht, para la cual también son competentes los tribunales nacionales (véase la sentencia de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629 [omissis], apartados 14 y 18), es compatible con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva:
- la subvención se concede precisamente para la entrega de un determinado bien como inversión en una explotación individual [artículo 8, apartado 2, letra o), del Reglamento n.º 609/2001; artículo 8, apartado 2, en relación con el anexo I, punto 17, del Reglamento n.º 1433/2003] (cláusula 3 del contrato), de modo que para la concesión de la ayuda económica con arreglo a los artículos 9 y siguientes del Reglamento n.º 609/2001 y a los artículos 17 y 18, apartado 2, del Reglamento n.º 1433/2003 se han de aportar, en particular, pruebas de los gastos realizados con motivo del programa operativo y de las aportaciones económicas de los miembros (artículo 15, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento n.º 2200/96, artículo 3 del Reglamento n.º 609/2001 y artículo 6 del Reglamento n.º 1433/2003);
 - la subvención benefició a los productores, como adquirentes del bien, ya que objetivamente el pago de la subvención a M-eG permitió a esta vender el bien a un precio inferior al que hubiera tenido que exigir si no hubiese existido la subvención;
 - los elementos constitutivos del precio del bien estaban determinados a más tardar en el momento en que se produjo el hecho imponible (cláusula 3 del contrato, artículos 9 y siguientes del Reglamento n.º 609/2001 y artículos 17 y siguientes del Reglamento n.º 1433/2003);
 - el compromiso de pagar la subvención, contraído por el organismo que la concedía, tuvo como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando

realizase la operación sujeta (cláusula 3 del contrato, artículos 9 y siguientes del Reglamento n.º 609/2001 y artículos 17 y siguientes del Reglamento n.º 1433/2003).

56 dd) Sin embargo, desde el punto de vista del Derecho de la Unión esta apreciación no está exenta de dudas, motivo por el cual se plantea la primera cuestión prejudicial, letra b).

57 Tales dudas se suscitan, a juicio de esta Sala, por el hecho de que el Tribunal de Justicia, en sus sentencias de 15 de julio de 2004, Comisión/Italia (C-381/01, EU:C:2004:441 [*omissis*]); Comisión/Finlandia (C-495/01, EU:C:2004:442); Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444 [*omissis*]), y Comisión/Suecia (C-463/02, EU:C:2004:455), declaró que las ayudas otorgadas en el sector de los forrajes desecados y pagadas en virtud del Reglamento (CE) n.º 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, no eran «subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones». En particular, el Tribunal de Justicia basó su postura en que:

- el régimen de ayuda no constituye una promoción del consumo dirigida a incentivar la compra por parte de terceros de forraje desecado a través de precios que, gracias a la ayuda, sean inferiores a los precios del mercado mundial. Lo que pretende dicho régimen es permitir que los terceros se abastezcan dentro de la Comunidad a un precio comparable al precio del mercado mundial, al que podrían en todo caso abastecerse fuera de la Comunidad si, no existiendo dicha ayuda, la oferta en el interior de la misma no existiese o fuera insuficiente (sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania, C-144/02, EU:C:2004:444 [*omissis*], apartado 38);
- la empresa transformadora no puede disponer de la ayuda percibida. Asume únicamente la función de un intermediario entre el organismo otorgante de las ayudas y el productor de forrajes (*ibíd.*, apartado 45).

58 ee) Aunque estas consideraciones se refieren a una situación diferente, podrían ser válidas para el presente asunto, ya que las ayudas económicas a efectos del artículo 15, apartado 1, del Reglamento n.º 2200/96, concedidas dentro del programa operativo, no van dirigidas al fomento del consumo de bienes de inversión por parte de los productores, sino que persiguen los fines mencionados en los artículos 11, apartado 1, letra b), y 15, apartado 4, del Reglamento n.º 2200/96. En particular, lo que hacen es reducir los costes de producción para los productores de frutas y hortalizas. El fondo operativo se limita a desempeñar un papel de intermediario que, entre otros, controla la utilización de los recursos por parte de las autoridades competentes. Por lo tanto, parece necesario dejar también al Tribunal de Justicia, en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, la interpretación de la Sexta Directiva y de los Reglamentos n.º 2200/96, n.º 69/2001 y n.º 1433/2003.

- 59 3. Si el Tribunal de Justicia, en circunstancias como las del procedimiento principal, considera que en caso de concesión de ayudas económicas solo constituyen la base imponible los importes pagados por el productor, se plantea también la cuestión de si el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de la base imponible mínima del artículo 10, apartado 5, de la UStG.
- 60 a) Esta disposición constituye una medida nacional especial de inaplicación en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva ([*omissis*]) y solo es aplicable si resulta totalmente necesario a fin de evitar fraudes y abusos (sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle, C-63/95, EU:C:1997:263, [*omissis*] apartados 22, 23, 25 y 26 [*omissis*]).
- 61 b) En las operaciones entre personas vinculadas existe, en principio, un cierto riesgo de evasión o fraude fiscal que justifica la aplicación de la base imponible mínima. En el presente asunto, el precio que han de pagar los productores no es el precio de mercado, de manera que los ingresos del IVA (y, por tanto, también los recursos propios de la Unión derivados del IVA) se verían reducidos si la subvención no formase parte de la base imponible y esta quedase constituida solo por el precio de venta disminuido en el importe de la subvención.
- 62 c) No obstante, queda excluido el riesgo de abuso o de fraude fiscal si de las circunstancias objetivas del caso se deduce que el sujeto pasivo ha actuado correctamente (véase la sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle, C-63/95, EU:C:1997:263, [*omissis*] apartado 26).
- 63 d) Por lo tanto, la aplicación de la base imponible mínima prevista en el artículo 10, apartado 5, punto 1, de la UStG podría no estar justificada si el hecho de que se reduzca el precio de la entrega se debe a que el proveedor ha percibido por ello una ayuda económica de la Unión. Este es el objeto de la segunda cuestión prejudicial.
- 64 4. Con la tercera cuestión prejudicial se pretende que se dilucide si es lícito aplicar la base imponible mínima aunque el destinatario de la prestación disfrute plenamente del derecho a deducción cuando se trata de una entrega de bienes de inversión a precio reducido y dichos bienes están sujetos a la regularización de las deducciones (artículo 20 de la Sexta Directiva).
- 65 a) Es cierto que el Bundesfinanzhof aplica también, en principio, a la medida nacional de inaplicación del artículo 10, apartado 5, de la UStG, basada en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva ([*omissis*]), la jurisprudencia recaída en relación con el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según la cual la base imponible mínima no es aplicable a las prestaciones realizadas a favor de un empresario que disfrute plenamente del derecho a deducción del IVA (véase la sentencia de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248, [*omissis*]).

- 66 b) No obstante, hasta ahora el Bundesfinanzhof ha considerado que el artículo 10, apartado 5, de la UStG también se puede aplicar a las entregas a favor de un destinatario que goce plenamente del derecho a deducción si la deducción realizada por este está sujeta a regularización con arreglo al artículo 15a de la UStG ([*omissis*]). En su opinión, en tales casos existe riesgo de abuso y fraude fiscal ([*omissis*]). Por ejemplo, si en el presente asunto un productor del régimen general que gozase plenamente del derecho a deducir se pasase al régimen a tanto alzado (artículo 24 de la UStG y artículo 25 de la Sexta Directiva) tras adquirir el objeto del contrato, con arreglo al artículo 15a, apartado 7, de la UStG esto daría lugar a una regularización de la deducción ([*omissis*]) que entonces se llevaría a cabo sobre la base de un impuesto soportado cuyo importe se basaría en una base imponible reducida. De ahí deduce el Bundesfinanzhof el riesgo de fraude fiscal.
- 67 c) Desde el punto de vista del Derecho de la Unión resulta dudoso que esta postura sea compatible con la sentencia de 26 de abril de 2012, *Balkan and Sea Properties y Provadinvest* (C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248 [*omissis*]), que no prevé tal restricción.
- 68 5. Todas las cuestiones prejudiciales son pertinentes, en atención a los distintos argumentos expuestos.
- 69 6. La base jurídica para la remisión al Tribunal de Justicia está constituida por el artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

[*omissis*]