

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088789

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 103/2023, de 30 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8219/2020

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvención vinculada directamente al precio. *Subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países.* El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países, percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007 y que, por consiguiente, no están orientadas en función de marcas comerciales ni encaminadas a incitar el consumo de un producto en razón de su origen concreto, deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, incluirse en la base imponible del IVA. La Sala considera que la subvención percibida no debe formar parte de la base imponible del IVA en contra de lo resuelto por la sentencia impugnada que consideró que en el caso examinado concurren los requisitos exigidos acerca del concepto «subvención vinculada al precio». La Sala se remite a la STS, de 15 de octubre de 2020, recurso n.º 1974/2018 (NFJ079407), y estima que no existe una relación directa entre las entidades pagadoras de la subvención y los asociados de la empresa receptora, al ser beneficiado con la misma cualquier productor agrícola, sea o no asociado de dicha entidad, perteneciente a cualquier país miembro de la Unión Europea. Además, también se evidencia que la cuantía de la subvención no tiene en cuenta el número de beneficiarios de la campaña de la promoción, sino un porcentaje del coste de la campaña. En efecto, la subvención no se cuantifica en función del número de productores beneficiados, sino sobre el coste de la campaña de promoción. Considera la Sala que las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007, no deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, no deben incluirse en la base imponible del IVA. [Vid., ATS de 6 de octubre de 2021, recurso n.º 8219/2020 (NFJ083744) y STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 3 de septiembre de 2020, recurso n.º 344/2018 (NFJ083745) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 73.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 103/2023

Fecha de sentencia: 30/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8219/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/01/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 8219/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 103/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 8219/2020, interpuesto por el procurador don Adolfo Caballero Cazenave, en representación de la ASOCIACIÓN INTERPROFESIONAL DE LA FRESA ANDALUZA, contra la sentencia dictada el 3 de septiembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso 344/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 3 de septiembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, que desestimó el recurso núm. 344/2018, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 23 de marzo de 2018, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente al acuerdo de liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015, cuarto trimestre.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 344/2018 interpuesto por la ASOCIACIÓN INTERPROFESIONAL DE LA FRESA ANDALUZA contra el acuerdo impugnado precitado en el fundamento jurídico primero de esta sentencia. Sin costas".

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Adolfo Caballero Cazenave, en representación de la ASOCIACIÓN INTERPROFESIONAL DE LA FRESA ANDALUZA, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

(ii) El artículo 73 de Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, n 347 de 11 de diciembre de 2006, p. 1/118) ["Directiva IVA"] en la interpretación dada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] en las sentencias de 22 de noviembre de 2001 (asunto C-184/00, ECLI:EU:C:2001:629), de 15 de julio de 2004 (asuntos C-495/01, ECLI: EU:C:2004:442; C-144/02, ECLI: EU:C:2004:444; C-463/02, ECLI: EU:C:2004:455) y de 27 de marzo de 2014 (asunto C-151/13, ECLU: EU:C:2014:185).

2. La Sala de instancia, por auto de 18 de diciembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal de la Asociación Interprofesional de la Fresa Andaluza, como recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 6 de octubre de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007 y que, por consiguiente, no están orientadas en función de marcas comerciales ni encaminadas a incitar el consumo de un producto en razón de su origen concreto, deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, incluirse en la base imponible del IVA.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

3.2. El artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, n 347 de 11 de diciembre de 2006, p. 1/118).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El procurador don Adolfo Caballero Cazenave, en representación de la ASOCIACIÓN INTERPROFESIONAL DE LA FRESA ANDALUZA, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 25 de noviembre de 2021, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce la recurrente que no pueden considerarse este tipo de subvenciones como subvenciones vinculadas directamente al precio en los términos del artículo 78.Dos.3º LIVA, por no concurrir las circunstancias que el TJUE exige en su jurisprudencia, que precisamente es analizada por el TSJA en un sentido erróneo, puesto que tales ayudas tienen como finalidad dar a conocer la fresa como producto agrícola en la Comunidad, con independencia del lugar de producción de la fresa, lo que no genera una ventaja para sus asociados, ni en términos de aumento de ventas ni de ahorro de costes de promoción, siguiendo el criterio asentado por el TJUE, concretamente, en las cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (asuntos C-495/01 ECLI:EU:C:2004:442, C-381/01 ECLI:EU:C:2004:441, C-144/02 ECLI:EU:C:2004:444 y C-463/02 ECLI:EU:C:2004:455), que tienen por objeto las ayudas concedidas a los productores de forrajes desecados.

Considera que la subvención en cuestión no está vinculada al precio, ni directa ni indirectamente, ya que, (i) no se establece en función del volumen de servicios prestados, (ii) ni los asociados de INTERFRESA ni ningún otro productor han obtenido una ventaja directa como consecuencia de la campaña de la promoción de la fresa de Europa, por lo que no existen beneficiarios concretos o directos de la subvención.

Deduce las siguientes pretensiones:

"En relación con el motivo de casación objeto de debate la pretensión aducida radica en que ese Tribunal Supremo, en recta interpretación de los artículos 78.Dos.3º LIVA y 73 de la Directiva de IVA, declare como doctrina que las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007 no deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, no deben incluirse en la base imponible del IVA.

Partiendo de lo anterior, procedería casar la sentencia de instancia, estimar el recurso contencioso administrativo de instancia y, anulando el acto administrativo impugnado, reconocer el derecho de mi representada a obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en concepto de IVA, junto con los correspondientes intereses de demora".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que, estimando el recurso de casación, case y anule la sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte en su día, y, en consecuencia, anule el acto administrativo impugnado por esta parte y condene a la Administración Tributaria a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, junto con los correspondientes intereses de demora".

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 4 de mayo de 2022, en el que aduce que la "solución adoptada por la sentencia del TSJA, no puede considerarse irracional, inmotivada o sin base legal suficiente porque la subvención se recibe por la Asociación para prestar un servicio a los asociados en programas de promoción y eso supone un beneficio directo para las empresas productoras asociadas al asumirse unos costes indudables".

Sostiene que aceptando, como anticipa el auto del TS, que es una subvención peculiar, entiende que la comparación con "las ayudas otorgadas a los productores de forrajes desecados con la finalidad de incentivar la producción dentro de la Comunidad y la de producir forrajes desecados de buena calidad", es una comparación inadecuada pues entiende que son "campos diferentes, objetivos distintos y, si para los forrajes puede aceptarse que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice la operación sujeta, eso no tiene que ver con la promoción de la fresa que ahorra unos costes evidentes a las empresas productoras, costes que habrían de repercutir en el precio o, visto de otra forma, costes que, de no invertirse, originarían precios más bajos por menor demanda del producto (fresas)".

Afirma que INTERFRESA prescinde del hecho de que esta subvención sí ahorra unos costes importantes, como son los de promoción. Añade que "si una subvención en general siempre supone una ventaja para el subvencionado, hay subvenciones que están o producen un efecto directo mediato o inmediato en el precio, y esas son las que deben formar parte de la base imponible del IVA" y que esta subvención "todo lo peculiar que se quiera, afecta o vincula al precio y por ello pueden considerarse perfectamente como vinculadas al precio, como así han sido consideradas en este caso".

Entiende que la tesis seguida por la sentencia de la Sala del TSJA es correcta y que este tipo de subvenciones afecta indudablemente al precio del producto y por ello han de considerarse vinculadas al precio e integrar la base imponible del IVA al darse los tres requisitos señalados por la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018).

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y con-firme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 6 de mayo de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la no necesidad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de enero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, impugnada en casación por la representación procesal de la Asociación Interprofesional de la Fresa Andaluza (INTERFRESA), es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007 y que, por consiguiente, no están orientadas en función de marcas comerciales ni encaminadas a incitar el consumo de un producto en razón de su origen concreto, deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, incluirse en la base imponible del IVA.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. La ASOCIACIÓN INTERPROFESIONAL DE LA FRESA ANDALUZA (INTERFRESA) es una Organización Interprofesional Agroalimentaria, constituida por representantes de organizaciones agrícolas. Señala la recurrente que durante el año 2015 sus asociados fueron (i) Asociación Provincial de Productores y Exportadores de Fresa de Huelva; (ii) Asociación Agraria de Jóvenes Agricultores de Huelva; y, (iii) Federación de Cooperativas Agroalimentarias de Andalucía en Huelva.

2.2. En el ejercicio 2015, entre otros, INTERFRESA fue beneficiaria de una subvención otorgada por la Unión Europea y el Estado español, cuyo objeto era la información y promoción de los productos agrícolas y su modo de producción, así como de los productos alimenticios a base de productos agrícolas, llevadas a cabo en la Comunidad Europea o en terceros países, sin que tales acciones de información y promoción estén orientadas en función de marcas comerciales ni inciten al consumo de un producto por razón de su origen concreto.

La citada ayuda fue recibida para llevar a cabo la " Campaña para la promoción de fresas de Europa".

2.3. La Dependencia de Gestión Tributaria de Huelva de la AEAT inició procedimiento de comprobación limitada en concepto del IVA, ejercicio 2015, en el que dictó acuerdo de liquidación provisional por el que se efectuó una regularización por importe de 60.464,06 euros de cuota más 1.400,43 euros de intereses, en relación con el cuarto trimestre del ejercicio 2015, como consecuencia de incrementar la base imponible del impuesto con el importe de la subvención percibida por INTERFRESA del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente en el ámbito del programa " Campaña para la promoción de fresas en Europa", al considerar que la misma tenía la consideración de una subvención vinculada directamente al precio y, en consecuencia, debía integrar la base imponible del IVA.

La Administración Tributaria consideró que (i) la subvención se otorga para que INTERFRESA preste servicios de publicidad y promoción a sus asociados, promocionando la fresa en la Unión Europea; (ii) ello supone un ahorro para sus asociados pues la subvención cubre una parte de los costes del servicio de promoción y publicidad de la fresa en Europa; y, (iii) la resolución de la concesión determina los importes que la entidad va a

percibir en cada uno de los periodos, por lo que la subvención se encuentra determinada. Para ello se apoya en la sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or (ECLI: EU:C:2014:185) del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

2.4. Contra el acuerdo de liquidación provisional, INTERFRESA interpuso recurso de reposición que fue desestimado íntegramente.

2.5. Contra el anterior acuerdo, INTERFRESA interpuso reclamación económico-administrativa nº 21-00792-2017 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que dictó resolución el 23 de marzo de 2018 desestimatoria de la reclamación interpuesta.

2.6. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, se tramitó con el número 344/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que dictó sentencia desestimatoria el 3 de septiembre de 2020, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión litigiosa se contiene en el fundamento de derecho tercero, cuyo tenor literal es el siguiente:

"TERCERO.- El acuerdo del órgano económico-administrativo recurrido contiene una precisa transcripción y análisis de la jurisprudencia del TJUE, en su condición de máximo intérprete de la legislación comunitaria, en relación con el concepto "subvención vinculada al precio", clave en el presente litigio, a la que poco podemos añadir. Así, desde la sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001 (asunto C-184/00), pasando por la precisión contenida en las dictadas con fecha 15 de julio de 2004 (asuntos C-381/01 y C-144/02), se desprende que los requisitos para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio son: 1) que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada; 2) que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario y 3) que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

Lo transcrito, que supone una interpretación del TJUE del art. 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva ha sido perfilada, y en parte superada, por la contenida en la sentencia de 27 de marzo de 2014 del mismo Tribunal (asunto C-151/13) que reinterpreta dicho precepto y el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, considerando que una subvención puede considerarse directamente vinculada al precio cuando existe un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida, para lo cual no es imprescindible que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas, sino que basta con que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que sea exigible que dicha contraprestación se perciba directamente por el destinatario del servicio, pudiendo ser un tercero el que satisfaga la misma.

Sobre la base del pronunciamiento del TJUE acerca del concepto "subvención vinculada al precio", la consecuencia debe ser la desestimación del recurso contencioso-administrativo. Así, la subvención la recibe la Asociación demandante para prestar a sus asociados un servicio determinado cual es programas de promoción de fresas en la Unión Europea. En definitiva, se trata de publicitar y promocionar la fresa en ámbito de la Unión Europea y ello implica necesariamente una ventaja o beneficio para las empresas productoras (sic) de fresas asociadas pues facilita y favorece su comercialización. Incluso, si se quiere, el beneficio se puede determinar negativamente: subvencionar las campañas de promoción de la fresa implica una (sic) evidente ahorro para los agricultores asociados que, en caso contrario, tendrían que soportarlo en su totalidad. Por otro lado la subvención viene determinada, incluso con carácter previo a la realización de las operaciones subvencionadas, y que ello no haya supuesto una disminución de la cuota abonada por cada asociado o que el precio de la fresa no haya sufrido alteración no obstante dichas campañas de promoción es algo absolutamente irrelevante a los efectos que aquí tratamos, por cuanto este argumento bien puede analizarse de contrario y entender que precisamente el ahorro en actuaciones de promoción y publicidad ha posibilitado que las cuotas de los socios no se incrementen y que el precio de la fresa se mantenga y no haya sufrido disminuciones y, en cualquier caso, lo relevante es que la subvención recibida implica un beneficio directo para los asociados".

Segundo. *Preceptos concernidos en este proceso.*

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son el artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), y el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, n 347 de 11 de diciembre de 2006, p. 1/118).

2. El artículo 78.Dos.3º LIVA, en la redacción aplicable por razones temporales, dispone:

"Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán 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".

3. Asimismo, el artículo 73 de la Directiva IVA señala que:

"En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida 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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones".

Tal y como ha recordado reiteradamente esta Sala, esta redacción es prácticamente igual a la que se reflejaba en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Tercero. *Consideraciones previas a la resolución de la cuestión casacional objetiva.*

1. Ya se ha expuesto que la cuestión identificada como de interés casacional se contrae a determinar si las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007 y que, por consiguiente, no están orientadas en función de marcas comerciales ni encaminadas a incitar el consumo de un producto en razón de su origen concreto, deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, incluirse en la base imponible del IVA. En concreto, si deben formar parte de la base imponible del IVA la cantidades percibidas por INTERFRESA en concepto de subvención por la realización de la " Campaña para la promoción de fresas de Europa", y ello en interpretación del artículo 78.Dos.3º LIVA y el artículo 73 de la Directiva IVA.

2. La recurrente, reiterando lo aducido en su escrito de preparación, defiende que no pueden considerarse este tipo de subvenciones como subvenciones vinculadas directamente al precio en los términos del artículo 78.Dos.3º LIVA, por no concurrir las circunstancias que el TJUE exige en su jurisprudencia, puesto que tales ayudas tienen como finalidad dar a conocer la fresa como producto agrícola en la Comunidad, con independencia del lugar de producción, lo que no genera una ventaja para sus asociados, ni en términos de aumento de ventas ni de ahorro de costes de promoción, siguiendo el criterio asentado por el TJUE, concretamente, en las cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (asuntos C-495/01 ECLI:EU:C:2004:442, C-381/01 ECLI: EU:C:2004:441, C-144/02 ECLI: EU:C:2004:444 y C-463/02 ECLI: EU:C:2004:455), que tienen por objeto las ayudas concedidas a los productores de forrajes desecados.

3. Tal y como recoge el auto de admisión, existe jurisprudencia de esta Sala sobre el concepto de subvención vinculada directamente al precio, como son las sentencias de 28 de junio de 2010 (rec. 2100/2005, ECLI:ES:TS:2010:3455 y rec. 1234/2005, ECLI:ES:TS:2010:3596) y de 9 de abril de 2010 (rec. 11037/2004, ECLI:ES:TS:2010:2428) que analizaron las subvenciones abonadas en aplicación del Reglamento 603/95 en relación con la venta y subcontratación de forrajes desecados, en las que se acogió la jurisprudencia del TJUE recogida en las sentencias de 15 de julio de 2004 (asuntos Comisión/Finlandia C-495/01 ECLI:EU:C:2004:442; Comisión/Italia C-381/01 ECLI: EU:C:2004:441; Comisión/Alemania C- 144/02 ECLI: EU:C:2004:444 y Comisión/Suecia C-463/02 ECLI: EU:C:2004:455), cuyas conclusiones considera la recurrente que son plenamente extrapolables al caso que ahora se examina.

Estas sentencias tenían por objeto las ayudas otorgadas a los productores de forrajes desecados con la finalidad de incentivar la producción dentro de la Comunidad y la de producir forrajes desecados de buena calidad, sin que tuvieran por objeto incentivar la compra a través de precios inferiores gracias a la ayuda. Teniendo en cuenta esta finalidad, el TJUE consideró que tales subvenciones no estaban vinculadas directamente al precio y, por consiguiente, no debían formar parte de la base imponible del IVA.

Esta Sala, en su sentencia de 28 de junio de 2010 (rec. 2100/2005, ECLI:ES:TS:2010:3455), acogió la jurisprudencia del TJUE -sentencia de 15 de julio de 2004- y declaró lo siguiente:

"[...] se ha de recordar que el abogado del Estado interpone recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2005 por considerar que, en relación con el ejercicio 1997, las ayudas comunitarias para desecación de forrajes establecidas en el Reglamento (CE) 603/95 eran subvenciones vinculadas al precio y, por lo tanto, debían incluirse en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, sin que, a su juicio, sea aplicable la doctrina contenida en las cuatro sentencias pronunciadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 15 de julio de 2004 en los asuntos C-381/01, Comisión/Italia, C-495/01, Comisión/Finlandia, C-144/02, Comisión/Alemania, y C-463/02, Comisión/Suecia.

Para resolver el debate, no resulta ocioso recordar que, siendo el impuesto sobre el valor añadido un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretativa de las mismas forman parte del sistema de fuentes que el juez nacional ha de tomar en consideración para fijar la exégesis y aplicar las normas internas sobre la materia. Por lo tanto, tratándose de una cuestión regulada en 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 los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), pues se discute la inclusión de las citadas ayudas comunitarias para desecación de forrajes en la base imponible, la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya realizado sobre el particular ha de tomarse en consideración a la hora de interpretar y aplicar la norma interna. Por ello, no puede aceptarse el argumento del abogado del Estado vinculado a la evolución normativa del artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, sin reparar en la interpretación que el Tribunal de Justicia ha realizado del artículo 11.A).1.a) de la Sexta Directiva.

Pues bien, las subvenciones reguladas en el Reglamento 603/95 (CE) y percibidas por empresas transformadoras de forrajes han sido objeto de análisis en las cuatro sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia el 15 de julio de 2004, que ya hemos citado, en las que se examinó la sujeción de tales subvenciones al impuesto sobre el valor añadido. En el apartado 32 de la dictada en el asunto C-495/01 (Comisión/Finlandia) se señala que "el concepto de "subvenciones directamente vinculadas al precio", en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, 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".

Partiendo de esta consideración, la sentencia concluye, en el apartado 33, que, a juicio del Tribunal de Justicia, "no se cumplen los requisitos para la sujeción de las ayudas objeto de litigio al IVA en ninguna de las dos categorías de operaciones a las que se refiere la Comisión que son, por una parte, la venta por una empresa transformadora, tras su secado, de forrajes comprados a los productores de forrajes verdes y por otra, la subcontratación de una empresa transformadora por un productor de forrajes verdes" [en igual sentido se expresan las sentencias Comisión/Italia (apartado 33), Comisión/Alemania (apartado 32) y Comisión/Finlandia (apartado 37)].

De acuerdo con el criterio expresado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las citadas sentencias, las ayudas percibidas por empresas transformadoras de forrajes previstas en el Reglamento (CE) 603/95 y en el Reglamento (CE) nº 785/95 no están sujetas al impuesto sobre el valor añadido. De ahí que esta Sala haya declarado en el fundamento jurídico 4º de la sentencia de 9 de abril de 2010 (casación 11037/04) que, en el punto controvertido, la redacción originaria de la Ley 37/1992 es contraria a la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea e incompatible con el derecho comunitario, lo que comporta su inaplicación.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la compañía A..., se dedica a la actividad de "deshidratadora de forrajes" (epígrafe 422.1 del impuesto sobre actividades económicas) y que las ayudas que percibía del FEOGA se vinculaban a tal fin, resulta evidente que la aplicación de la citada doctrina al caso debe llevar, inexorablemente, a desestimar el motivo.

La anterior solución no conlleva una aplicación retroactiva de las sentencias dictadas el 15 de julio de 2004 por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según entiende el abogado del Estado. Dichos pronunciamientos excluyen las ayudas concedidas en aplicación del Reglamento (CE) 603/95 del concepto de subvenciones directamente vinculadas al precio, en el sentido del artículo 11.A).1.a) de la Sexta Directiva y lo hacen fijando la interpretación de dicha norma en relación con esos específicos subsidios, para concluir que no cumplen los requisitos que exige para considerar que una subvención está directamente vinculada al precio de las operaciones sujetas al impuesto (constituir su contraprestación total o parcial y ser pagadas por un tercero al vendedor de los bienes o al prestador del servicio).

Si es así, si el Tribunal de Justicia, en el marco de unos recursos por incumplimiento, interpreta una disposición del derecho comunitario, en realidad se limita a aclarar y precisar su alcance, tal y como debe o habría debido ser entendida desde el momento de su entrada en vigor, de donde resulta que los jueces nacionales han de aplicarla con ese entendimiento incluso a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que fija la exégesis correcta [véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot (asunto 24/86, apartado 27), 15 de diciembre de 1995, Bosman (asunto C-415/93, apartado 141), y 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (asunto C-184/04, apartado 53)]. Esta doctrina ha sido fijada en el marco de cuestiones prejudiciales de

interpretación, pero nada impide aplicarla a los casos en los que la interpretación se produce en el seno de recursos cuyo objeto radica en dejar constancia del incumplimiento por los Estados miembros de sus deberes para con la Unión como consecuencia de no adaptar su ordenamiento jurídico o sus prácticas administrativas a las exigencias que derivan del derecho comunitario según lo interpreta el Tribunal de Justicia. Los jueces nacionales no están obligados a realizar esa aplicación únicamente si, con carácter excepcional, el Tribunal de Justicia, en cumplimiento del principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento comunitario, limita esa posibilidad (sentencia Uudenkaupungin kaupunki , apartado 55).

En consecuencia, careciendo las sentencias de 15 de julio de 2004 de límite alguno en tal sentido, la interpretación que contienen del artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva resulta aplicable desde el momento de su entrada en vigor, siendo irrelevante el contenido de las distintas redacciones que se han sucedido en la normativa interna. En efecto, el artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, conforme al que las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto habían de integrarse en la base imponible, era transposición del citado artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva, por lo que debió ser interpretado en el sentido de que no incluía las ayudas como las litigiosas, previsión que asumió expresamente el legislador español al modificar dicho precepto mediante la Ley 66/1997".

4. Asimismo, procede hacer referencia a otros pronunciamientos posteriores de esta Sala sobre dicho concepto, en relación con las subvenciones de explotación y las subvenciones-dotación [por todas, vid. sentencias de 20 de febrero de 2007 (rec. 7081/2001, ECLI:ES:TS:2007:1315), de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014; ECLI:ES:TS:2016:536), de 22 de junio de 2020 (rec.1476/2019, ECLI:ES:TS:2020:1843) y de 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018, ECLI:ES:TS:2020:3286)].

En la última de las sentencias citadas, STS 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018), tras recordar que el concepto de subvención vinculada al precio "es una "noción autónoma del Derecho de la Unión", no un concepto elaborado a partir del derecho interno de los Estados miembros (Cfr. en este sentido, entre otras, Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE] de 28 de noviembre de 2017, Rodrigues de Andrades, C-514/16 y 30 de mayo de 2018, Azoulay y otros/Parlamento, C- 390/17)", trae a colación la sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), que sostiene que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

"Ha considerado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 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 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia, C-495/01, apartado 32). Esta solución es consecuencia de las siguientes consideraciones:

1ª) Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta (sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (asunto C-184/00, apartados 12 y 13), y Comisión/Finlandia, ya citada, apartado 29).

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. 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 lo tanto, hay que 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 (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).

3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 17, y Comisión/Finlandia, apartado 31)".

5. En último término, procede hacer referencia, reiterando lo que certeramente recoge el auto de admisión, a que la subvención sobre la que versa el litigio pertenece a una tipología que presenta ciertas particularidades.

5.1. En efecto, este tipo de subvenciones se otorgan en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008, del Consejo, de 17 de diciembre de 2007, sobre acciones de información y de promoción de los productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 3 de 5 de enero de 2008) y del Reglamento (CE) n.º 501/2008 de la Comisión, de 5 de junio de 2008, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo sobre acciones de información y de promoción de los

productos agrícolas en el mercado interior y en los mercados de terceros países (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 147, de 6 de junio de 2008).

El Reglamento (CE) n.º 3/2008, después de afirmar que la Comunidad Europea puede llevar a cabo acciones de información y de promoción de un determinado número de productos agrícolas en el mercado interior y en el mercado de terceros países (considerando 1º), señala que es conveniente desarrollar una política global y coherente de información y promoción de los productos agrícolas y su modo de producción, así como de los productos alimenticios a base de productos agrícolas, en el mercado interior y en terceros países (considerando 2º) con la finalidad de promover ante el consumidor la imagen de estos productos, especialmente en lo que se refiere a su calidad y aspectos nutricionales y a la seguridad de los alimentos y de los modos de producción (considerando 4º).

5.2. Las acciones de información y de promoción podrán ser financiadas con cargo al presupuesto comunitario, total o parcialmente (artículo 1.1 del Reglamento (CE) n.º 3/2008) pero, en todo caso, no deben estar orientadas en función de marcas comerciales ni incitar al consumo de un producto por razón de su origen concreto (artículo 1.2 del Reglamento (CE) n.º 3/2008) sino que deben basarse en las cualidades intrínsecas del producto de que se trate, en sus características o en aspectos sobre la calidad, la seguridad de los alimentos, los métodos de producción específicos, los aspectos nutricionales y sanitarios, el etiquetado, el bienestar de los animales y el respeto del medio ambiente (artículo 2.1 del Reglamento (CE) n.º 3/2008 y artículos 4.1 y 5.1 del Reglamento (CE) n.º 501/2008).

5.3. Las acciones se articulan a través de programas específicos de información y de promoción (artículo 1, párrafo 2º, del Reglamento (CE) n.º 3/2008) propuestos por organizaciones profesionales o interprofesionales representativas del sector o sectores correspondientes en uno o varios Estados miembros (artículo 6 del Reglamento (CE) n.º 3/2008) con ocasión de las convocatorias abiertas por los Estados miembros con arreglo a las listas de temas, productos y países y a las directrices que elabora la Comisión Europea periódicamente a tal efecto (artículos 4 y 5 del Reglamento (CE) n.º 3/2008).

Tras una primera selección de los programas propuestos, los Estados miembros deben remitir la lista de los inicialmente seleccionados a la Comisión para que compruebe su conformidad con la normativa comunitaria y el cumplimiento de los demás requisitos (artículo 7 del Reglamento (CE) n.º 3/2008) y, tras diversos trámites, decida definitivamente los programas que se seleccionan y apruebe los presupuestos correspondientes.

A continuación, las organizaciones proponentes de los programas aprobados deben seleccionar, previa solicitud de ofertas competitivas, los organismos que se encargarán de la ejecución de los programas elegidos salvo que se autorice que la organización proponente realice la ejecución del programa por sí misma (artículo 11.2 del Reglamento (CE) n.º 3/2008).

5.4. La financiación de las acciones ha de responder a las siguientes pautas (artículo 13 del Reglamento (CE) n.º 3/2008):

- La Comunidad Europea podrá participar en la financiación del programa en un importe que no supere el 50 por ciento del coste efectivo del mismo, ampliable al 60 por ciento en determinados supuestos.
- Las organizaciones proponentes de los programas seleccionados deberán financiar, al menos, el 20 por ciento del coste efectivo del programa.
- Los Estados miembros interesados financiarán el resto.

5.5. En último término, a fin de determinar si en este tipo de subvenciones otorgadas al amparo del Reglamento (CE) n.º 3/2008, concurren las condiciones necesarias para constituir subvenciones vinculadas directamente al precio a los efectos del IVA, habrá de tenerse en consideración (i) que la finalidad de las acciones subvencionables consiste en la promoción de productos agrícolas europeos sobre la base de sus cualidades o características intrínsecas y sin que las mismas puedan estar orientadas en función de marcas comerciales ni se incentive el consumo de productos en razón de su origen y (ii) que las organizaciones proponentes y beneficiarias de las subvenciones pueden pertenecer a uno o varios sectores y a uno o varios Estados miembros, de modo que dichas acciones tienen potencialidad para generar un beneficio general en todos los agentes intervinientes del sector o sectores concernidos por la acción, aun cuando no tengan relación directa con las organizaciones proponentes.

6. Si bien el Reglamento (CE) n.º 3/2008 y el Reglamento (CE) n.º 501/2008, en el que se ampara la subvención concedida, se encuentran derogados, respectivamente, por el Reglamento (UE) n.º 1144/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, sobre acciones de información y de promoción relativas a productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países, por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo; y por el Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/1829 de la Comisión, de 23 de abril de 2015, que completa el Reglamento (UE) n.º 1144/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre acciones de información y de promoción relativas a productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países, sin embargo esta cuestión no es relevante a efectos del presente recurso de casación dado que se aprecia que los últimos Reglamentos citados suponen una continuidad del régimen jurídico de las acciones de información y promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países.

Cuarto. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Como se ha expuesto, el objeto de este recurso de casación consiste en determinar si las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países, percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007 y que, por consiguiente, no están orientadas en función de marcas comerciales ni encaminadas a incitar el consumo de un producto en razón de su origen concreto, deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, incluirse en la base imponible del IVA.

2. La sentencia objeto del presente recurso de casación consideró que, desde la sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001 (asunto C-184/00), pasando por la precisión contenida en las dictadas con fecha 15 de julio de 2004 (asuntos C-381/01 y C-144/02), los requisitos para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio son (i) que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada, (ii) que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario, y (iii) que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

Añade que esta interpretación del TJUE " ha sido perfilada, y en parte superada, por la contenida en la sentencia de 27 de marzo de 2014 del mismo Tribunal (asunto C-151/13) que reinterpreta dicho precepto y el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo , considerando que una subvención puede considerarse directamente vinculada al precio cuando existe un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida, para lo cual no es imprescindible que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas, sino que basta con que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que sea exigible que dicha contraprestación se perciba directamente por el destinatario del servicio, pudiendo ser un tercero el que satisfaga la misma".

Con base en ello, concluye que en el caso examinado concurren los requisitos exigidos acerca del concepto "subvención vinculada al precio" pues (i) la subvención la recibe INTERFRESA para prestar a sus asociados un servicio de promoción de la fresa en la Unión Europea; (ii) ello implica una ventaja o beneficio directo para las empresas productoras de fresas asociadas, ya que facilita y favorece su comercialización y supone un ahorro pues, en caso de no recibirla, tendrían que asumir los asociados el coste en su totalidad; y, (iii) la subvención se encuentra determinada.

3. La Sala considera que la posición mantenida por INTERFRESA en su escrito de interposición del recurso de casación, consistente en que la subvención recibida en el programa " Campaña para la promoción de fresas", en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007, con la finalidad de realizar programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior de la Unión Europea y en terceros países, sin estar estas campañas orientadas en función de marcas comerciales ni a incitar el consumo de un producto en razón de un origen concreto, no debe formar parte de la base imponible del IVA, debe ser acogida, lo que obligará -como veremos- a estimar el recurso de casación interpuesto. Varias son las razones que conducen a este resultado.

3.1. La base imponible de este impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación, entre otros, las "subvenciones vinculadas directamente al precio" (art. 78.Dos.3º LIVA).

La norma interna española traspone los mandatos de la Directiva IVA 112/2006, que señala en su artículo 73 que "la base imponible estará constituida 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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones". Ello implica que, para obtener el resultado pretendido por la Directiva, a lo que obliga el art. 288 TFUE -las Directivas obligan a los Estados a un determinado resultado-, la interpretación que hagamos de la norma nacional tiene que ser conforme a que en la base imponible del IVA no se incluya ningún componente que no tenga la consideración de "contraprestación" o que no pueda considerarse como "subvención vinculada directamente al precio", siendo este último concepto una "noción autónoma del Derecho de la Unión", no un concepto elaborado a partir del derecho interno de los Estados miembros (Cfr. en este sentido, entre otras, Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE] de 28 de noviembre de 2017, Rodrigues de Andrades, C-514/16 y 30 de mayo de 2018, Azoulay y otros/Parlamento, C- 390/17)", tal y como ha declarado esta Sala en las sentencias de 22 de junio de 2020 (RCA 1476/2019) y 15 de octubre de 2020 (RCA 1974/2018), anteriormente referidas.

Partiendo, como ya se ha expuesto, que conforme a la normativa reguladora de la subvención, su finalidad consiste en promocionar y publicitar la fresa, como producto agrícola y modo de producción, en el mercado de la Unión Europea y en terceros países, informando sobre su calidad y aspectos nutricionales, sin que tal actividad publicitaria esté vinculada a marcas comerciales ni incite el consumo por razón del origen concreto de la fresa, y

partiendo también que las organizaciones proponentes y beneficiarias de las subvenciones pueden pertenecer a uno o varios sectores y a uno o varios Estados miembros, de modo que dichas acciones tienen potencialidad para generar un beneficio general en todos los agentes intervinientes del sector o sectores concernidos por la acción, aun cuando no tengan relación directa con las organizaciones proponentes, la conclusión que se alcanza es que la subvención examinada no está vinculada al precio, ni directa ni indirectamente, ya que, como alega la recurrente, no se establece en función del volumen de servicios prestados ni existen beneficiarios concretos o directos de la subvención.

En efecto, los productores asociados a la recurrente no han sido beneficiarios directos de la subvención en la medida en que la campaña de promoción subvencionada no tenía por objeto incentivar el consumo de la fresa producida en una determinada zona geográfica o comercializada con una determinada marca, sino que su finalidad era dar a conocer las propiedades nutricionales de la fresa, por lo que, en caso de existir beneficiarios, no serían beneficiarios directos sino potenciales abarcando a todos los productores de fresa de la Unión Europea, aunque no tuviesen relación alguna con la recurrente.

3.2. Es cierto que tras el criterio adoptado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 24 de marzo de 2014, asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or*, se produjo una interpretación amplia del concepto de "subvenciones vinculadas al precio". En esta sentencia el supuesto analizado consistía en las cantidades pagadas por la Caja Nacional de Seguro de Enfermedad -entidad pública- a una residencia geriátrica para la prestación de servicios de asistencia a sus residentes, cuyo cálculo tenía en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. El TJUE concluyó que lo trascendental es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar, con independencia de que el beneficiario de la prestación sea o no el destinatario del servicio y de que el pago sea realizado por un tercero, y declaró sujetas a IVA las cantidades pagadas por la entidad pública a la residencia geriátrica.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el TJUE ha matizado las declaraciones de la sentencia *Le Rayon d'Or* en otra sentencia posterior, la STJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, en la que afirma que los servicios de comunicación audiovisual prestados por un operador público que recibe subvenciones del Estado no están sujetos al impuesto, porque aquéllos no pueden entenderse prestados a título oneroso, tal y como exige la Directiva IVA. Y no puede afirmarse la existencia de onerosidad porque ello implica una relación jurídica en cuyo seno se intercambien prestaciones recíprocas. Tal relación no puede apreciarse allí donde "el acceso de los propios telespectadores a los servicios de comunicación audiovisual prestados por el mismo proveedor es libre y la actividad de que se trata beneficia, de manera general, a todos los telespectadores potenciales" (apartado 33). En definitiva, el destinatario de los servicios es la colectividad del país en cuestión, de manera que no puede considerarse que la subvención satisfecha por el Estado al operador sea su contraprestación.

Además, esta sentencia establece una aclaración y límite a la sentencia *Le Rayon d'Or*, declarando en su apartado 37 lo siguiente:

"Pues bien, en el caso de autos, no existe entre el Estado, que abona una subvención procedente de su presupuesto para financiar servicios de comunicación audiovisual, y los telespectadores, que disfrutan de estos servicios, una relación análoga a la existente entre una caja de enfermedad y sus asegurados. En efecto, como se ha señalado en el apartado 33 de la presente sentencia, dichos servicios no benefician a personas que pueden estar claramente identificadas, sino a todos los telespectadores potenciales. Además, el importe de la subvención de que se trata se determina en función de un tanto alzado reglamentario por hora de programación y sin tomar en absoluto en consideración la identidad y el número de usuarios del servicio prestado".

En definitiva, el TJUE considera que el caso de la Televisión Nacional Búlgara no era similar al de *Le Rayon d'Or*, puesto que en este último los beneficiarios directos eran las personas mayores residentes en los establecimientos, mientras en el de la Televisión Nacional Búlgara no existían beneficiarios concretos del servicio televisivo sino que beneficiaba potencialmente a todos los telespectadores búlgaros, siendo ese dato relevante para concluir que no se podía aplicar lo dispuesto en *Le Rayon d'Or*.

A lo expuesto, se añade que el concepto de "subvenciones vinculadas al precio" ha sido objeto de una modificación legislativa, llevada a cabo por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se ha dado una nueva redacción al art. 78.Dos.3º de la LIVA, modificación que no es objeto de examen en esta sentencia.

3.3. Si aplicamos las declaraciones de la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021 a la subvención que se examina, comprobamos que la campaña de promoción y publicidad de la fresa realizada por la recurrente no beneficia directamente a los asociados de INTERFRESA, sino que beneficia potencialmente a todos los productores de fresa de la Unión Europea, aunque no tengan relación alguna con INTERFRESA. Consecuentemente, no existe una relación directa entre las entidades pagadoras de la subvención y los asociados de INTERFRESA, al ser beneficiado con la misma cualquier productor agrícola, sea o no asociado de INTERFRESA, perteneciente a cualquier país miembro de la Unión Europea.

Además, también se evidencia que la cuantía de la subvención no tiene en cuenta el número de beneficiarios de la campaña de la promoción, sino un porcentaje del coste de la campaña. En efecto, la subvención no se cuantifica en función del número de productores beneficiados, sino sobre el coste de la campaña de promoción.

3.4. Asimismo, la Sala considera que la interpretación realizada en la sentencia impugnada en casación se opone a las cuatro sentencias del TJUE de 15 de julio de 2004 (asuntos Comisión/Finlandia C-495/01 ECLI:EU:C:2004:442; Comisión/Italia C-381/01 ECLI: EU:C:2004:441; Comisión/Alemania C-144/02 ECLI: EU:C:2004:444 y Comisión/Suecia C-463/02 ECLI: EU:C:2004:455), sobre los productores de forrajes desecados a que anteriormente hicimos referencia.

Ya se ha expuesto que estas sentencias tenían por objeto las ayudas otorgadas a los productores de forrajes desecados con la finalidad de incentivar la producción dentro de la Comunidad y la de producir forrajes desecados de buena calidad, sin que tuvieran por objeto incentivar la compra a través de precios inferiores gracias a la ayuda. Teniendo en cuenta esta finalidad, el TJUE consideró que tales subvenciones no estaban vinculadas directamente al precio y, por consiguiente, no debían formar parte de la base imponible del IVA. La jurisprudencia del TJUE fue acogida por esta Sala en sus sentencias de 28 de junio de 2010 (recurso 2100/2005, ECLI:ES:TS:2010:3455; y, recurso 1234/2005, ECLI:ES:TS:2010:3596) y de 9 de abril de 2010 (recurso 11037/2004, ECLI:ES:TS:2010:2428).

Pues bien, las conclusiones alcanzadas por el TJUE en las sentencias referidas resultan extrapolables, tal y como aduce la recurrente, al caso examinado, toda vez que la subvención recibida no tiene por finalidad incentivar el consumo por razón de su origen ni disminuir el precio de venta de la fresa, sino promocionar las cualidades intrínsecas de la fresa en la Unión Europea.

3.5. Si acudimos a los requisitos para calificar una subvención como directamente vinculada al precio recogidos en la sentencia de esta Sala de 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018), se ratifica también la conclusión alcanzada.

Dijimos en la referida sentencia que en el concepto de subvención vinculada al precio únicamente se incluyen 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 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia, C-495/01, apartado 32), lo que es consecuencia de las siguientes consideraciones:

"1ª) Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta (sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (asunto C-184/00, apartados 12 y 13), y Comisión/Finlandia, ya citada, apartado 29).

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. 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 lo tanto, hay que 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 (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).

3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 17, y Comisión/Finlandia, apartado 31)".

Pues bien, ninguno de estos requisitos concurre en el caso examinado, puesto que se trata, como ya se ha expuesto, de ayudas financiadas mayoritariamente con cargo al presupuesto comunitario, en el marco de una política global europea de información de los productos agrícolas y de su modo de producción y los productos alimenticios derivados de aquellos, con la finalidad de promover la imagen de los mismos, destacando su calidad y aspectos nutricionales, pero cuyas acciones no se orientan ni en función de marcas comerciales ni incitan al consumo de un determinado producto por razón de su origen.

En efecto, INTERFRESA recibe la subvención para desarrollar una actividad de promoción de la fresa, pero no para realizar una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta a IVA con un precio inferior. En segundo término, la subvención entregada a la recurrente, como asociación interprofesional, no incide en el precio del producto que promueve, dado que no tiene por finalidad reducir el precio de venta de la fresa y tampoco permite vender el producto a un precio inferior. No existe un beneficiario directo sino unos beneficiarios potenciales que son tanto los ciudadanos de la Unión Europea y de terceros países, que son informados de los valores nutricionales de la fresa, como los productores de fresa en general con independencia de su procedencia o marca comercial. Por

último, la subvención no está cuantificada en función del número de productores que se benefician de la prestación de servicios de publicidad, sino en un porcentaje del coste de la campaña de publicidad, por lo que tampoco es determinable.

3.6. En último término, tampoco se comparte la consideración, recogida en la sentencia impugnada, atinente a que la concesión de la subvención supone un ahorro en términos de costes para los asociados de la recurrente, puesto que cualquier subvención formaría siempre parte de la base imponible del IVA, dado que, por su propia naturaleza, las subvenciones, como toda medida económica de fomento, reducen los costes del beneficiario.

Quinto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado y en interpretación de los artículos 78.Dos.3º LIVA -en la redacción aplicable- y 73 de la Directiva de IVA, debe ser que las subvenciones para la realización de programas de información y de promoción de productos agrícolas en el mercado interior y en terceros países percibidas por las organizaciones proponentes de tales programas en el marco del Reglamento (CE) n.º 3/2008 del Consejo, de 17 de diciembre de 2007, no deben considerarse subvenciones vinculadas directamente al precio y, por tanto, no deben incluirse en la base imponible del IVA.

Sexto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia.

Séptimo. *Pronunciamiento sobre las costas procesales.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Adolfo Caballero Cazenave, en representación de la ASOCIACIÓN INTERPROFESIONAL DE LA FRESA ANDALUZA, contra la sentencia dictada el 3 de septiembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso 344/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 344/2018, interpuesto por la referida recurrente frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 23 de marzo de 2018, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente al acuerdo de liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015, cuarto trimestre, con anulación de los mencionados actos administrativos de liquidación y revisión, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.