

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 8 de diciembre de 2016 (1)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Cooperación con el integrador — Concesión de financiación y entregas de activos circulantes necesarios para la producción agrícola — Prestación única y compleja — Prestaciones distintas e independientes — Prestación accesoria y prestación principal»

En el asunto C-208/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), mediante resolución de 26 de marzo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de mayo de 2015, en el procedimiento entre

Stock '94 Szolgáltató Zrt.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de julio de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Stock '94 Szolgáltató Zrt., por los Sres. Z. Várszegi y A. Kis, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. Z. Fehér, G. Koós y M. Bóra, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. L. Havas y R. Lyal y por la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 2, del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), del artículo 14, apartado 1, del artículo 24, apartado 1, del artículo 73, del artículo 78, letra b), y del artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Stock '94 Szolgálató Zrt. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F igazgatósága (Dirección general de aduanas y finanzas de la región de Transdanubio Meridional, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección General»), respecto al régimen del impuesto sobre el valor añadido («IVA») aplicable a una operación denominada de «cooperación con el integrador».

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 1, apartado 2, de la Directiva IVA dispone:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»
- 4 En aplicación del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de esta Directiva, están sujetas al IVA, respectivamente, «las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal» y « las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 5 El artículo 14, apartado 1, de la mencionada Directiva define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».
- 6 A tenor del artículo 24, apartado 1, de esta misma Directiva:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»
- 7 El artículo 73 de la Directiva IVA prevé 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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de

un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

8 El artículo 78, letra b), de esta Directiva dispone que:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

[...]

b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquiriente o al destinatario del servicio. [...]

9 El artículo 135, apartado 1, letra b), de esta Directiva prevé que:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron».

Derecho húngaro

10 Con arreglo al artículo 2, letra a), de la az általános forgalmi adórá szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Ley n.º CXXVII de 2007, relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), están sujetos a los impuestos previstos en ella «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

11 A este respecto, el artículo 9, apartado 1, de la Ley del IVA define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario o cualquier otra operación que produzca dicho efecto jurídico respecto a la adquisición de un bien corporal». Se desprende del artículo 13, apartado 1, de la mencionada Ley que se consideran prestación de servicios «todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes a efectos de la presente Ley».

12 El artículo 65 de la Ley del IVA dispone:

«En caso de entrega de bienes o prestación de servicios, la base imponible, salvo disposición en contrario de la presente Ley, estará constituida por la contraprestación, expresada en dinero, que quien tenga derecho a ello obtenga o vaya a obtener del adquirente del bien, del destinatario del servicio o de un tercero, incluido cualquier tipo de subvención directamente vinculada al precio de la entrega de bienes o de la prestación de servicios.»

13 El artículo 70, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA, prevé que, en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, se incluirán en la base imponible «los gastos accesorios ocasionados que quien efectúe la entrega del bien o preste el servicio traslade al adquirente del bien o al destinatario del servicio y, en particular, los gastos y costes de comisión u otro tipo de intermediación, de embalaje, de transporte y de seguro».

- 14 Conforme al artículo 86, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA, estarán exentas del impuesto «la concesión y la negociación de créditos, préstamos y demás prestaciones constitutivas de una relación jurídica de este tipo, así como su gestión, cuando la efectúe quien los haya concedido».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 15 Stock '94 es una sociedad mercantildomiciliada en Hungría. Actúa como «integrador» en el marco de una institución propia del sistema agrícola húngaro, llamada «cooperación con el integrador». Esta institución se rige por el principio de que el integrador celebra un contrato con un agricultor, a saber, el «integrado», mediante el que le concede un préstamo que este último utiliza para comprar, al integrador, los medios necesarios para su actividad de productor, como las semillas, denominadas «activos circulantes». El integrado vende posteriormente su producción ya sea al integrador, o en el mercado, a través de éste.
- 16 En el presente asunto, Stock '94 celebró contratos de integración con distintos productores agrícolas con arreglo a los cuales, por una parte, se comprometía a apoyar, en particular desde un punto de vista tecnológico, la producción de los agricultores y a financiar la compra de los activos circulantes necesarios para ello. Por otra parte, esos agricultores se comprometían a cultivar los productos de que se trata en determinadas superficies y a utilizar los préstamos otorgados por el integrador únicamente para comprarle a él los activos circulantes.
- 17 Stock '94 facturó la venta de los activos circulantes a los agricultores aplicando a las entregas un tipo de IVA del 25 %. En cambio, la mencionada empresa eximió de IVA los intereses, facturados trimestralmente, percibidos respecto a los préstamos concedidos a los agricultores para la compra de los activos circulantes. En el mes de junio de 2011, el importe de los intereses percibidos con arreglo a los contratos de financiación de los activos circulantes ascendía a 149 846 000 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 483 500 euros).
- 18 Durante una inspección fiscal de las declaraciones de IVA correspondientes a este período, efectuada *a posteriori* por la autoridad tributaria húngara de primer grado, ésta comprobó la existencia, en lo que respecta a los intereses percibidos sobre los préstamos, de una diferencia tributaria en concepto de IVA que ascendía a 37 462 000 HUF (aproximadamente 121 000 euros). Como consecuencia de ello, emplazó a Stock '94 a abonar esa cantidad, incrementada en los intereses de demora, y le impuso también una sanción tributaria.
- 19 La Dirección General ratificó en cuanto al fondo la decisión de la autoridad de primer grado y declaró que los préstamos destinados a la compra de activos circulantes eran elementos intrínsecos del servicio de cooperación con el integrador prestado por Stock '94. Por ello, consideró que debía aplicarse el mismo tipo de IVA a las entregas de bienes circulantes y a los préstamos. Redujo sin embargo el importe que debía abonarse a 17 588 000 HUF (aproximadamente 56 500 euros).
- 20 El órgano jurisdiccional de primera instancia ratificó la posición adoptada por la Dirección General. A este respecto, declaró que los préstamos concedidos sólo podían ser utilizados para comprar activos circulantes de Stock '94, de tal modo que los créditos y la entrega de los activos circulantes de los que se beneficiaban los agricultores constituían dos elementos intrínsecos del servicio complejo de

cooperación con el integrador prestado por esta empresa. El mencionado órgano jurisdiccional declaró, además, que esas prestaciones tenían el mismo objetivo y que los intereses de los préstamos utilizados para la compra de los activos circulantes eran simples gastos accesorios de la entrega de tales activos, siendo ésta la prestación principal en el marco de la operación compleja de que se trata. Como consecuencia de ello, la contrapartida facturada en virtud de la prestación accesoria debía seguir el régimen fiscal de la entrega de los activos circulantes.

- 21 En el marco de un recurso de casación interpuesto por Stock '94 contra la sentencia dictada en primera instancia, la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) pregunta si, en lo que atañe al IVA, debe considerar la entrega de los activos circulantes y la concesión de un préstamo como dos operaciones distintas e independientes una de otra o como una operación única. En el supuesto de que estas dos prestaciones deban considerarse como una operación única, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta en qué condiciones la cooperación con el integrador constituye una excepción al principio de la generalidad del IVA.
- 22 En estas circunstancias, la Kúria (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letras a) y c), 14, apartado 1, 24, apartado 1, 73, 78, letra b), y 135, apartado 1, letra b), de la [Directiva IVA], en el sentido de que la entrega de bienes y la concesión de un préstamo efectuadas con arreglo a un contrato celebrado entre el integrador y el integrado constituyen operaciones distintas e independientes [...] a efectos del IVA, o en el sentido de que se produce una operación única [...] cuya base imponible incluye, además de la contraprestación por los bienes entregados, los intereses del préstamo concedido?
 - 2) Si la segunda interpretación planteada resulta conforme con la Directiva IVA, ¿puede interpretarse la mencionada Directiva, en relación con la operación única [...] que abarca la entrega de bienes sujeta al IVA y la prestación de servicios exenta del IVA, en el sentido de que la operación constituye una excepción al principio de generalidad del IVA? En el caso de ser así, ¿qué criterios deben concurrir?
 - 3) ¿Influye en la respuesta a las cuestiones anteriores y, de ser así, en qué medida, el hecho de que el integrador pueda efectuar nuevas prestaciones de servicios, conforme al contrato, en beneficio del integrado y a solicitud de éste, o pueda comprar la producción agrícola del integrado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 23 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la concesión de un préstamo vinculado a la compra de bienes agrícolas y la entrega de esos bienes, en el marco de una operación de cooperación agrícola con el integrador, deben considerarse una operación compleja única u operaciones distintas e independientes, a efectos de la mencionada Directiva, habida cuenta también de la facultad de que dispone el integrador de prestar servicios adicionales y de comprar la producción agrícola de los integrados.

- 24 Si las dos prestaciones fuesen consideradas como una operación compleja única, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, a continuación, cuáles son los criterios que permiten determinar si la operación de cooperación con el integrador puede considerarse una excepción al principio de generalidad del IVA.
- 25 Ahora bien, como señaló la Comisión en sus observaciones escritas, procede interpretar esta última cuestión en el sentido de que pretende que se dilucide qué prestación, el préstamo o la entrega de bienes, determina el régimen aplicable a la operación de cooperación con el integrador. En efecto, dado que las prestaciones accesorias comparten el trato de la prestación principal a efectos de IVA (sentencia de 2 de diciembre de 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, apartado 24), en el supuesto de que la concesión del préstamo constituya la prestación principal, toda la operación debería quedar exenta de IVA en aplicación del artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.
- 26 A este respecto, procede recordar que, a efectos del IVA, cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente, como se desprende del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA (sentencia de 16 de abril de 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 27 No obstante, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Se trata de una operación única, en particular, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente conforman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial. Así ocurre también cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten por tanto el tratamiento fiscal de la prestación principal. Una prestación debe, en particular, considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 16 de abril de 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 28 Para determinar si las prestaciones realizadas constituyen varias prestaciones independientes o una única prestación a efectos del IVA, es necesario determinar los elementos característicos de la operación considerada (sentencias de 17 de enero de 2013, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 32, y de 16 de abril de 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, apartado 32).
- 29 A este respecto, procede destacar, por una parte, que, para determinar si una operación que conlleva varias prestaciones constituye una operación única a efectos del IVA, el Tribunal de Justicia toma en consideración el objetivo económico de esa operación (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de noviembre de 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, apartado 39; de 28 de octubre de 2010, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, apartado 23, y de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, apartado 23). En su análisis, el Tribunal de Justicia toma también en consideración el interés de los destinatarios de las prestaciones (véase, en este

sentido, la sentencia de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, apartado 35).

- 30 Por otra parte, es preciso recordar que, en el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si el sujeto pasivo realiza una prestación única en un caso específico y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto. No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a dichos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conocen (sentencia de 17 de enero de 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 31 En el presente asunto, en primer lugar, se desprende de la resolución de remisión que la operación de cooperación con el integrador controvertida en el litigio principal se rige por el principio conforme al cual el integrador concede un préstamo al integrado, que éste sólo puede utilizar para comprar los activos circulantes del integrador.
- 32 En estas circunstancias, la concesión de esos préstamos no constituye una prestación que tenga un interés autónomo desde el punto de vista de los integrados (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, apartado 27), en la medida en que esos recursos financieros no pueden ser utilizados libremente.
- 33 En segundo lugar, como admite la propia Stock '94 en sus observaciones, al no disponer de una autorización para actuar como establecimiento de crédito, no podía conceder préstamos a los integrados sin que tales préstamos fueran destinados a la compra de sus activos circulantes.
- 34 En tercer lugar, se desprende de la resolución de remisión que la entrega de los activos circulantes y el préstamo persiguen el mismo objetivo económico, a saber, esencialmente, la puesta en marcha de un apoyo financiero y logístico a los agricultores, que les permita ejercer una actividad de producción agrícola. A este respecto, es preciso recordar que, con arreglo a las condiciones generales que rigen la cooperación con el integrador controvertida en el litigio principal, como han quedado resumidas en la resolución de remisión, Stock '94 se comprometió a apoyar la actividad de producción de los integrados y a financiar las compras de los activos circulantes necesarios para dicha actividad.
- 35 En estas circunstancias, la entrega de estos activos circulantes constituye, para los integrados, la prestación principal derivada de la cooperación con el integrador, en la medida en que los agricultores podrán continuar con su actividad agrícola gracias a estos activos. Así, la obtención de un préstamo para la adquisición de esos activos no constituye, para estos agricultores, un fin en sí mismo, sino únicamente un medio que les permite adquirir los activos circulantes necesarios para su producción agrícola.
- 36 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la operación de cooperación con el integrador controvertida en el litigio principal presenta efectivamente el objetivo económico aludido en el apartado 34 de la presente sentencia, y determinar si la entrega de los activos circulantes reviste la mencionada importancia fundamental para los integrados.

- 37 De ser así, la entrega de los activos circulantes y la concesión de un préstamo destinado a la compra de esos activos deben considerarse una operación compleja única a efectos del IVA, siendo la prestación principal la entrega de los mencionados activos.
- 38 Por último, en cuarto lugar, habida cuenta de lo expuesto en los apartados 31 a 37 de la presente sentencia, el hecho de que Stock '94 pueda, de manera facultativa, ofrecer servicios adicionales a los integrados y comprar su producción agrícola carece de relevancia a efectos de la solución expuesta en el apartado 37 de esta sentencia.
- 39 A la vista de todas estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que:
- Una operación de cooperación agrícola con el integrador que prevea que un operador económico entregue bienes a un agricultor y le conceda un préstamo destinado a la compra de dichos bienes constituye una operación única a efectos de esta Directiva, en la que la entrega de bienes es la prestación principal. La base imponible de esta operación única está constituida tanto por el precio de dichos bienes como por los intereses pagados por los préstamos concedidos a los agricultores.
 - El hecho de que un integrador pueda prestar a los agricultores servicios adicionales o pueda comprar su producción agrícola carece de relevancia respecto a la calificación de la operación de que se trata como operación única, a efectos de la Directiva IVA.

Costas

- 40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que:

- **Una operación de cooperación agrícola con el integrador que prevea que un operador económico entregue bienes a un agricultor y le conceda un préstamo destinado a la compra de dichos bienes constituye una operación única a efectos de esta Directiva, en la que la entrega de bienes es la prestación principal. La base imponible de esta operación única está constituida tanto por el precio de dichos bienes como por los intereses pagados por los préstamos concedidos a los agricultores.**
- **El hecho de que un integrador pueda prestar a los agricultores servicios adicionales o pueda comprar su producción agrícola carece**

de relevancia respecto a la calificación de la operación de que se trata como operación única, a efectos de la Directiva 2006/112.