

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ041923

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 31 de enero de 2011

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 115/2010

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio. El Consorcio Regional de Transportes no presta el servicio de transportes, luego no puede entenderse a los efectos de su inclusión en la base imponible del IVA que es el destinatario de las ayudas. Por otra parte, la Sala señala que el sólo hecho de que la subvención se calcule en función de número de usuarios, su destino no tiene necesariamente que ser el subvencionar el precio de las tarjetas de abono de transporte. Una cosa es la subvención del precio, y otra distinta que el número de usuarios sirva para calcular la subvención. [Vid., Resolución TEAC, de 17 de noviembre de 2009, RG 2438/2007 (NFJ037374), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 11 y 78.

Ley 5/1985 (Creación del Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid), arts. 1.º, 2.º, 5.º, 11 y 14.

PONENTE:

Doña Mercedes Pedraz Calvo.

SENTENCIA

Madrid, a treinta y uno de enero de dos mil once.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 115/10 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid en nombre y representación de CONSORCIO REGIONAL DE TRANSPORTES PÚBLICOS REGULARES DE LA COMUNIDAD DE MADRID frente a la Administración del Estado defendida y representada por el Sr. Abogado del Estado, contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el día 17 de noviembre de 2009 en materia relativa a Impuesto sobre el Valor Añadido con una cuantía de 143.344.683,67 euros. Ha sido Ponente la Magistrado D.ª MERCEDES PEDRAZ CALVO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La recurrente indicada interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala contra la Resolución de referencia.

La Sala dictó Providencia acordando tener por interpuesto el recurso, ordenando la reclamación del expediente administrativo y la publicación de los correspondientes anuncios en el BOE.

Segundo.

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó de rigor, terminó suplicando se dicte sentencia por la que se anule la resolución impugnada y las liquidaciones de que trae causa.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda para oponerse a la misma, y con base en los fundamentos de hecho y de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando la desestimación del recurso.

Cuarto.

La Sala dictó Providencia señalando para votación y fallo del recurso la fecha del 25 de enero de 2011, en que se deliberó y votó habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 17 de noviembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Central (R.G. 238, 2439, 2440 del 2007 y 6004 y 6005 del 2008; R.S. respectivamente 77, 78 y 79, 237 y 238 del 2009) dictada en las reclamaciones interpuestas por CONSORCIO REGIONAL DE TRANSPORTES PÚBLICOS REGULARES DE MADRID COMUNIDAD DE MADRID contra la desestimación presunta por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IVA de los años 2003 a 2005 y contra los acuerdos de liquidación de 10 de junio de 2008 derivados de dos actas de disconformidad. La primera, num. A02 ...30 y la segunda A02 ...63 ambas por el IVA, la primera de los ejercicios 2003 y 2004 y la segunda por el ejercicio 2005.

Por los ejercicios 2003 y 2004 resultó una devolución de 21.819.651,62 euros, de ellos 19.472.822,49 correspondían a la cuota y 2.345.829,13 euros a los intereses de demora. La devolución correspondiente a 2005 asciende a 262.486,89 euros correspondientes en su totalidad a intereses de demora.

El TEAC desestima las reclamaciones 238, 2439, 2440 del 2007 y 6004 del 2008 y estima en parte la reclamación 6005 del 2008 en relación con el error de cálculo detectado en los intereses de demora.

Segundo.

Los hechos que se encuentran en el origen del presente recurso son los siguientes:

- El día 20 de febrero de 2007 se presentaron por el Consorcio hoy actor solicitudes de rectificación de sus autoliquidaciones por IVA de los ejercicios 2003, 2004 y 2005 y devolución de ingresos indebidos.

Los motivos de la solicitud eran que:

A) Respecto de las subvenciones percibidas para su funcionamiento, sin vinculación alguna con el precio de las operaciones, por haber limitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas al haberse incluido en el denominador de la fracción utilizada para el cálculo del porcentaje de deducción (ejercicios 2003 y 2004).

B) Respecto de las subvenciones vinculadas al precio del servicio de transporte por haberlas incluido en la base imponible, indebidamente (ejercicios 2003, 2004 y 2005).

Se le notifica el día 2 de abril de 2007 que, habiéndose iniciado el 14 de septiembre de 2006 un procedimiento de comprobación en relación con el IVA de los mismos periodos, se resolverá en el seno de este procedimiento sobre las solicitudes formuladas.

- Las actuaciones de comprobación finalizan el día 14 de mayo de 2008 mediante las actas num. A02 ...30 y A02 ...63 ambas por el IVA, la primera de los ejercicios 2003 y 2004 y la segunda por el ejercicio 2005.

- La interesada, al no haber recibido respuesta a su solicitud de devolución de ingresos indebidos interpuso reclamaciones económico-administrativas contra la desestimación presunta.

Las reclamaciones se fundaron respectivamente en lo siguiente:

- El indebido cómputo de las compensaciones que integran el sistema tarifario como mayor base imponible de las operaciones realizadas en tanto en cuanto considera que la entidad no es el perceptor de las citadas compensaciones económicas sino que actúa como mero coordinador y canalizador de tales importes hacia las empresas que materialmente prestan los servicios.

- La improcedencia de la liquidación de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2003 por estar prescrito el derecho de la Inspección a liquidar.

- La no exigibilidad de la deuda de la que derivan los intereses de demora correspondientes a los ejercicios 2003 y 2005.

- El indebido cálculo de los intereses de demora reconocidos a favor de la entidad por los años 1999 a 2002.

Tercero.

Los motivos de impugnación alegados por la recurrente pueden resumirse como sigue:

La actora sostiene como eje de su pretensión que las cantidades procedentes de distintas Administraciones Públicas y que el CRTRM distribuye entre los operadores de transporte no deben tributar por el IVA por el propio Consorcio sino en su caso por los operadores del transporte.

La cuestión es novedosa a raíz de la entrada en vigor de la Ley 6/2002 de 27 de junio, de Modificación Parcial de la Ley 5/1985, de 16 de mayo, de Creación del Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid que especifica que las subvenciones percibidas sí son vinculadas al precio del servicio prestado, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el art. 78.2.3 de la LIVA y el art. 11.A.1.a) de la Sexta Directiva estos importes deben tributar en concepto de IVA. Lo que plantea la actora es que el Consorcio no es el destinatario de las ayudas sino un mero canalizador de las mismas, no prestando el Consorcio servicio de transporte alguno.

La pretensión que se plantea como subsidiaria es que «las cantidades no aplicadas a la prestación del servicio de transporte en el ejercicio corriente no deben tributar en concepto de IVA porque no pueden entenderse como vinculada al precio del servicio».

Por último alega la improcedencia de los intereses de demora.

En apoyo de su pretensión principal la actora recuerda que la ley establece que son las empresas y no el Consorcio quienes tienen asignada una tarifa de usuario, en general inferior a la tarifa de equilibrio, siendo por tanto a las empresas a quienes se concede la compensación tarifaria. Con fundamento en sentencias dictadas por esta misma Sala y Sección y por el Tribunal Supremo, considera que si bien ha cambiado el concepto de la subvención que ahora está vinculada al precio del servicio, no ha cambiado la calificación de las funciones que realiza el Consorcio, señalándose el contrato-programa que el Consorcio «canaliza los movimientos financieros a las empresas (de transporte)», resultando así de los presupuestos correspondientes a los ejercicios litigiosos.

Considera que la STUE de 15 de julio de 2004 resuelve igualmente la cuestión estableciendo que no cabe imputar el IVA a la entidad que distribuye las ayudas.

Como hipótesis alternativa la actora plantea que si el CRT fuese considerado destinatario de las ayudas, no se darían los requisitos para que las subvenciones fueran consideradas vinculadas al precio del servicio, porque según la jurisprudencia comunitaria, para que una subvención esté directamente vinculada al precio debe abonarse al organismo subvencionado para que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada (con cita de la sentencia Office des Produits Vallons) para concluir que de acuerdo con dicha jurisprudencia no es admisible concebir la tributación por IVA de las subvenciones vinculadas al precio del servicio si quien tributa no presta tal servicio.

Como pretensión subsidiaria plantea que deben ser excluidas en todo caso las compensaciones no consumidas en el año del concepto de subvenciones vinculadas al precio del servicio y que las cantidades que le deben ser devueltas deben serlo con los intereses de demora.

Por su parte el Abogado del Estado alega:

- El recurrente actúa en nombre propio frente a los viajeros y a los operadores en la venta de títulos combinados. El CRT percibe las subvenciones, decide como distribuir las, y las distribuye en función de una decisión que adopta el mismo, aunque la decisión se adopte sobre la base de elementos reglados.

- Parte de la subvención recibida puede no alcanzar su destino, lo que desmiente que jurídicamente los destinatarios de la misma estén determinados y definidos con sus cuantías en las cuentas de las Administraciones Públicas que sustentan las subvenciones.

- El CRT actúa en nombre propio pero como mediador, y en el art. 11.dos.15 LIVA establece que cuando el mediador actúe en nombre propio se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

- Tienen lugar dos prestaciones de servicios: una del CRT sobre los viajeros o usuarios finales y otra entre los operadores y CRT. Los operadores facturan al CRT el servicio de transporte prestado, y el CRT les satisface el total, la suma de la tarifa de usuario y la subvención. La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación. Al final, el beneficiario no es ni el CRT ni las empresas de transporte sino el viajero, que utiliza el transporte a un precio inferior por existir las subvenciones.

En conclusión: el CRT no presta directamente el servicio de transporte pero es como si lo prestara, por aplicación de lo dispuesto en el art. 11.dos.15 LIVA.

En resumen: son subvenciones vinculadas al precio, y la actora debe incluirlas en su base imponible, con independencia del destino que de a los fondos, tanto para el precio de los billetes como para otros fines.

Cuarto.

En primer lugar es preciso recordar cuales son los preceptos legales de aplicación al presente litigio.

El Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid fue creado por la Ley 5/1985, de 16 de mayo, de la Comunidad de Madrid, modificada por Ley de la Comunidad Autónoma de Madrid 6/2002, de 27 de junio.

En su artículo 1.º la ley dice:

«El consorcio regional de transportes públicos regulares de Madrid.

1. El consorcio regional de transportes públicos regulares de Madrid, que se crea mediante la presente Ley, es la entidad con personalidad jurídica y patrimonio propios, mediante la que se articula la cooperación y participación de la Comunidad de Madrid y de los ayuntamientos de la misma en la gestión conjunta del servicio de transporte público regular de viajeros.

2. La gestión y prestación del servicio se llevará a cabo mediante las empresas públicas municipales o supramunicipales actualmente existentes o que puedan crearse en el futuro, así como mediante empresas privadas, en los términos previstos en la presente Ley.

3. El consorcio tendrá la condición de organismo autónomo de la Comunidad de Madrid, de los de carácter comercial, industrial y financiero, previstos en el artículo 4.º 2 de la Ley 1/1984, de 19 de enero, Reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid, adscrito a la Consejería de Obras Públicas y Transportes. En lo no previsto por la presente ley le será de aplicación la citada Ley 1/1984.

4. El ámbito territorial de actuación del consorcio será el de la Comunidad de Madrid.»

El artículo 2.º regula las «Competencias y funciones del consorcio» en los siguientes términos:

«1. El consorcio ejercerá sobre el transporte público regular de viajeros, que circule por toda clase de vías cualquiera que sea la titularidad de estas, las siguientes competencias:

- a. Las que corresponden o le sean delegadas a la Comunidad de Madrid.
- b. Las que correspondan a los ayuntamientos de la Comunidad de Madrid que se hayan adherido voluntariamente al consorcio mediante acuerdo plenario.

2. El consorcio realizará en el marco de las competencias definidas en el número 1 de este artículo las siguientes funciones:

- a. La planificación de la infraestructura del transporte público de viajeros, definiendo las directrices de la política a seguir; la programación de las inversiones y la supervisión de los correspondientes proyectos.
- b. La planificación de los servicios y el establecimiento de programas de explotación coordinada para todas las empresas prestadoras de los mismos.
- c. La elaboración y aprobación de un marco tarifario común que defina los ingresos tarifarios a percibir de los usuarios.
- d. La tramitación y resolución de las autorizaciones y concesiones.
- e. La inspección y sanción.
- f. La recaudación de los ingresos de los títulos combinados que afecten a más de una empresa.
- g. La distribución entre las empresas públicas dependientes del Consorcio, de los ingresos por tarifas y la realización de compensaciones que procedan entre todo tipo de empresas, como consecuencia de los sistemas tarifarios combinados que se establezcan.
- h. El establecimiento de un régimen especial de compensación económica a las empresas que tengan asignada una tarifa a cargo del usuario inferior a la de equilibrio.
En ningún caso se establecerán subvenciones, financiación o apoyos que cubran déficit imputables a una inadecuada gestión empresarial.
- i. El control de los ingresos y los costes de las empresas prestadoras del servicio a los efectos de lo dispuesto en los dos apartados anteriores.
- j. La publicidad, la información y las relaciones con los usuarios.
- k. La superior dirección y control de las empresas públicas dependientes del consorcio, conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de la presente Ley.
- l. La coordinación, mediante acuerdo, de la actividad inversora de los distintos organismos de la Administración del Estado, Autonómica y Local, cuyas competencias en materia de transportes no hayan sido transferidas al consorcio.
- m. La coordinación mediante acuerdo con cuantos organismos desarrollen programas de actuación que incidan directamente en el transporte, tales como la ordenación del territorio, las inversiones de nueva red viaria de competencia estatal, autonómica y local, y la gestión de la circulación en los grandes municipios de la Comunidad.

n. La elaboración de propuestas de convenios con otras comunidades autónomas sobre materias propias de la presente Ley.

o. Cualquiera otra que se le atribuya mediante decreto del consejo de Gobierno, dando cuenta a la comisión de urbanismo, vivienda y obras públicas de la Asamblea de Madrid.

3. El consejo de Gobierno podrá, previo informe del consejo de administración del consorcio y audiencia de la comisión correspondiente de la asamblea, dictar decreto reservándose funciones propias de la Comunidad de Madrid en esta materia de las no comprendidas en el número 2 de este artículo.»

En el artículo 5.º entre las competencias del consejo de administración, el pfo. establece la de «Acordar con las Administraciones Públicas competentes las compensaciones que procedan a favor del Consorcio, dando cuenta a la Asamblea de Madrid.»

«Artículo 11. *Relaciones del consorcio con las empresas públicas prestadoras de servicios.*

1. Las Empresas municipales o supramunicipales prestadoras de los servicios de transporte regulados por la presente Ley poseerán personalidad jurídica independiente, patrimonio propio y autonomía de gestión, con sujeción a los planes que el Consorcio elabore, a los programas de coordinación con los restantes servicios que éste establezca, a los sistemas de tarifas que se implanten y a las directrices e instrucciones emanadas de los órganos del Consorcio. La financiación de las Empresas públicas se basará en un sistema de tarifa de equilibrio por viajero sin perjuicio del régimen especial previsto en el artículo 2.º 2.h).

2. Tanto la Comunidad como los ayuntamientos ostentarán la titularidad de las acciones de las empresas de ellos dependientes, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria única de la presente Ley. En cuanto a la forma y modalidad de prestación del servicio, dependerán únicamente del consorcio, en su calidad de ejecutores del mismo en régimen de gestión directa.

3. El consorcio podrá adquirir acciones o participaciones de empresas públicas de transporte previo acuerdo con el ente titular de las mismas.

4. El consejo de administración del consorcio podrá nombrar, en todo caso, un delegado que le represente en aquellos consejos, a través del cual se canalizarán las relaciones formales entre cada empresa y el consorcio. El consejo de administración del consorcio será oído en los nombramientos y sustituciones de los consejeros de las empresas que no sean designados por el.

5. Las empresas vendrán obligadas a efectuar en favor del consorcio las aportaciones económicas que proporcionalmente se fijen para el sostenimiento conjunto de los servicios de interés común.

Artículo 14. *Régimen económico del consorcio.*

1. Serán recursos del consorcio:

- a. Los créditos que figuran en su presupuesto para el sostenimiento de los servicios.
- b. Las aportaciones que se le otorguen, provenientes del Estado, de la Comunidad de Madrid y de los Ayuntamientos integrados en el Consorcio, como compensación a los costes de los servicios de su competencia.
- c. Las aportaciones de las empresas, en los términos previstos en la presente Ley.
- d. Los ingresos correspondientes a la venta de los títulos multimodales implantados por el Consorcio.
- e. El producto de las sanciones impuestas en el ejercicio de sus competencias.
- f. Los demás previstos en el artículo 15 de la Ley 1/1984, de 19 de enero, reguladora de la administración institucional de la Comunidad de Madrid.

2. El Consorcio atenderá los gastos de funcionamiento del mismo y, eventualmente, los programas de inversión de las empresas públicas integradas en el mismo, así como las compensaciones a las Empresas por el uso que se haga de los títulos multimodales, y por el establecimiento de tarifas inferiores a la de equilibrio.

3. Las aportaciones a cargo de los Ayuntamientos, a que se refiere el apartado 1.b) del presente artículo, serán fijadas globalmente en el Presupuesto del Consorcio y distribuidas entre aquéllos por el Consejo de Administración con sujeción a módulos objetivos.

Los Ayuntamientos deberán consignar en sus respectivos presupuestos los créditos precisos para hacer frente al pago de la aportación que les corresponda. El incumplimiento de esa obligación legitimará al Consorcio para impugnar los presupuestos municipales en la forma que señala la legislación de Régimen Local.

Si el Ayuntamiento no hiciera efectiva la aportación que le corresponde, en el plazo y forma que se establezca por el Consorcio, éste podrá disponer la retención de los ingresos procedentes de las tarifas de las Empresas del respectivo Ayuntamiento, en la proposición en que éste participe en su capital. Comunicada la retención, el Ayuntamiento tendrá un plazo de treinta días para acreditar el pago de la aportación adeudada,

transcurrido el cual, sin producirse dicha acreditación el Consorcio podrá disponer de las cantidades retenidas, aplicándolas al pago de la aportación y abonando el remanente, si lo hubiere, al Ayuntamiento.»

El artículo 11.dos.15 LIVA tiene el siguiente tenor literal:

«2. En particular se considerarán prestaciones de servicios:

15. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.»

El artículo 78.2.3 LIVA establece:

«2. En particular se incluyen en el concepto de contraprestación:

3. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.»

Quinto.

Las partes están de acuerdo en que respecto de la financiación del CRT deben distinguirse dos periodos:

- Hasta el 31 de diciembre de 2002: la financiación se sustenta en las recaudaciones por las tarifas y en las aportaciones económicas de las Administraciones Públicas consorciadas en concepto de subvenciones que se determinan en función de las necesidades de explotación. Estos ingresos hacen frente a los gastos de explotación de la empresa Metro de Madrid, la Empresa Municipal de Transportes de Madrid S.A. (EMT) la RENFE y las empresas privadas, y en ocasiones a los gastos de inversión de las operadoras.

- Desde el 1 de enero de 2003: se configura un nuevo régimen económico-financiero de los servicios de transporte público centrado en el concepto de tarifas suficientes que deben cubrir todos los costes reales de los operadores de transporte en condiciones normales de organización y productividad. Las sumas que entregan las Administraciones Públicas ya no son una «subvención a la explotación» sino una «compensación» que se vincula a la diferencia entre lo recaudado por las tarifas que abona el usuario y la denominada tarifa de equilibrio.

La tarifa de equilibrio se calcula sobre los costes que conlleva la prestación del servicio más un beneficio, es decir, sería la tarifa que debería pagar el usuario en un mercado no regulado. Las sumas que entregan las Administraciones Públicas cubren la diferencia de ingresos de las operadoras del transporte entre dicha tarifa y las tarifas que abonan los usuarios.

Vigente el régimen de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2002 se plantearon ante esta Sala y Sección distintos recursos contencioso-administrativos, en los que se dictaron sentencias, posteriormente revisadas en casación (en algunos casos) por el Tribunal Supremo, que constituyen precedentes a tener en cuenta para la resolución de este recurso:

I. En el recurso contencioso-administrativo num. 706/2000 el CRT se planteaba la cuestión con fundamento en que «El 5 de julio de 1990 celebró un contrato-programa con el Estado, vigente desde el 1 de enero de 1990 al 31 de diciembre de 1993 que tiene como objetivos: potenciar el transporte público de Madrid, planificar las redes de superficie y de Metro, el saneamiento financiero y la mejora de resultados de las empresas». Para lograr estos objetivos el Estado se compromete a realizar aportaciones económicas y el Consorcio a gestionar las empresas. El Consorcio presentó declaración-liquidación por los ejercicios de 1990 a 1993, con cuota negativa, solicitando la devolución de los saldos que había obtenido respecto de 1990. El 11-1-1996, la Inspección Regional de la AEAT acordó, con carácter definitivo, denegar la petición de devolución y girar una liquidación por importe de 2.717.611.050 pts. de cuota y 740.282.334 pts. como intereses.

Estas decisiones fueron parcialmente rectificadas por el TEAR de Madrid que declaró prescrito el derecho de la Administración para reclamar la deuda relativa a los meses de enero a abril de 1990 ordenado la práctica de una nueva liquidación y confirmando el resto. El TEAC mediante Acuerdo de 11-5-2000 confirmó el acuerdo del TEAR."

El fondo del litigio, y en concreto, la pretensión ejercitada por la entonces hoy actora, se describe en la sentencia de 22 de octubre de 2003 que lo resolvió, para estimarlo, en los siguientes términos literales:

«c) Fondo del asunto. *Sobre la naturaleza jurídica de la subvención:

Tras subrayar que la recurrente actúa como mero instrumento de ejecución de la política de transportes. Al ser deficitaria la actividad la recurrente recibe fondos del Estado que tienen la naturaleza de una subvención vinculada al déficit y no vinculada al precio del billete como pretende la Administración en cuyo caso formaría parte de la base imponible.

*Aportaciones del Estado: invoca los arts. 17.2.3 Ley 30/1985 y 78.2.3 Ley 37/1992 sobre la formación de la base imponible y concluye que para incluir en ella una subvención es necesario que cubran en todo o en parte el precio de la operación. La cláusula 3 del contrato-programa con el Estado para 1990/1993 dice: "Para el cumplimiento de los objetivos asignados al CRT, el Estado aportará en 1990 17.164 Millones de pts. Esta cantidad corresponde a la aplicación de una subvención de 20 pts. por viajero al número de viajeros transportados calculado según se expone en el apartado siguiente". Entre los objetivos a que se refiere dicha cláusula (cláusula 2.2 del contrato-programa), no aparece la prestación del servicio de transporte pues éste corresponde a la EMT y METRO, pero no a la recurrente que por ello recibe una subvención no vinculada al precio del servicio y por tanto no debe incluirse en la base imponible. Los objetivos de la subvención son los previstos en la cláusula 2.2 que conmina al CRT a "realizar con cargo a su presupuesto las aportaciones necesarias para financiar inversiones y atender la parte del déficit de explotación de las empresas METRO y EMT que no cubre el Estado. Por otra parte, la aportación se inició a mediados de 1990, es estimativa calculándose el importe definitivo a posteriori creándose una Cuenta de Reserva al efecto por lo que no se cumple el requisito de haberse determinado con anterioridad a la realización de las operaciones a que se refiere. Finalmente señala que la subvención no es entregada al sujeto pasivo que realiza las operaciones, pues el CRT es un ente instrumental.

*Incorporación de la aportación a la base imponible del IVA:

La aportación recibida no es una subvención vinculada al precio incluíble en la Base, en los términos que señala los arts. 17.2 y 78 Leyes 30/85 y 37/92; y, 29.1.3 RD 2028/85. La relación jurídica real es más compleja que la presentada por la Inspección pues debería incluirse a las sociedades prestadoras de los servicios y a sus operadoras y la posibilidad de deducir el IVA por la recurrente.

*Verdadera naturaleza de la aportación concedida:

Es un gasto de transferencia presupuestaria que no conlleva contraprestación, en el sentido de la STC 13/1992 y 1.º 3 Ley 5/85 de la CAM. Por ello no debe incluirse en ella base imponible del IVA."

La sentencia estima el recurso con este fundamento:

"Las subvenciones a favor de entidades públicas sujetas al régimen de Derecho público son transferencias presupuestarias y no 'subvenciones' en sentido estricto. Sobre este punto, como recuerda la recurrente se pronunció la STC 13/1992, de 6 de febrero, en estos términos: 'Dentro de las subvenciones, y en lo que respecta a las cuestiones aquí planteadas, conviene distinguir por una parte aquellas que responden una finalidad o acción de fomento, y por otra, las llamadas 'subvenciones-dotación' frecuentemente incluidas en los Presupuestos Generales del Estado y que, si bien formalmente caracterizadas como subvenciones, en realidad encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y que sólo impropia o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto, constituyendo en realidad transferencias presupuestarias para asegurar la suficiencia financiera del ente público receptor (como es el caso de las subvenciones a las Entidades Locales destinadas a asegurar su equilibrio financiero) o, sencillamente, una forma de financiación del mismo' (F.J. 6.º).

Por otra parte, analizadas las circunstancias del caso debemos compartir con la recurrente la afirmación de que la relación jurídica derivada de la actuación administrativa es en todo caso más compleja de lo que aparece en las actuaciones aportadas ya que incluye a distintos sujetos, y no concurren los presupuestos legalmente exigidos por los arts. 78. Dos.3 y 17.2.3 Ley 30/1985, pues la recurrente es un ente meramente instrumental (art. 2.º Ley 5/1985, de 16 de mayo de la CAM), que no puede prestar servicios y, ello, con independencia de la concurrencia de los demás requisitos legalmente exigidos."

La sentencia fue recurrida en casación por el Abogado del Estado, tramitándose el recurso 10362/2003 resuelto por sentencia de doce de Noviembre de dos mil nueve.

El Alto Tribunal desestima el recurso de casación y confirma la sentencia de esta Sala y Sección entre otros con fundamento en los siguientes argumentos:

- En primer lugar cita la sentencia que había dictado el día 10 de marzo de 2000, en un recurso relacionado con los Ferrocarriles Vascos:

"En el caso de autos es claro que estamos ante lo que el Tribunal Constitucional denomina 'subvenciones-dotación' y, por lo tanto, ante una mera dotación presupuestaria destinada a cubrir el déficit de explotación, es decir, ante una técnica presupuestaria de asignación de recursos a las entidades que componen la Administración

institucional y no ante 'contraprestación' alguna de las operaciones que realiza Ferrocarriles Vascos, SA ni siquiera en un sentido global o amplio.

Ferrocarriles Vascos no presta ningún servicio ni realiza ninguna operación sujeta (ni exenta o no sujeta) a favor del ente público subvencionante y por tanto dicha subvención no puede considerarse contraprestación. El hecho de que la sociedad se financie parcialmente por un ente público, con cargo a dotaciones presupuestarias de éste, no implica por sí mismo la prestación de ningún servicio a favor del ente subvencionante. Y cuando la subvención tenga por objeto contribuir a los gastos que una empresa pública realice para pagar servicios comprados a empresas privadas, al tratarse de una subvención a la compra, no puede considerarse vinculada al precio ni, por tanto, contraprestación de ninguna operación sujeta.

Trasladando estos criterios al caso que nos ocupa, es claro que el mero hecho de que la sociedad pública se financie en parte con subvenciones de explotación no implica por sí mismo la prestación de servicio alguno a favor de la entidad concedente de la subvención, ni por tanto esta última puede considerarse contraprestación. Para que así fuera sería precisa la existencia de una entrega de bienes o prestación de servicios específica a favor de la entidad subvencionante, que no existe en el presente caso."

Y extrae la siguiente consecuencia:

"La conclusión a la que llega la Sala es que no existe propiamente contraprestación por los servicios de transporte de personas y mercancías que la sociedad Ferrocarriles Vascos presta, sino una subvención o dotación global para el necesario equilibrio económico-financiero de la sociedad pública.

De todo lo cual se colige, que las transferencias hechas por los entes públicos a estas sociedades no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público, al margen del concepto de hecho imponible del IVA."

II. La sentencia de diecinueve de julio de dos mil seis dictada en el recurso número 455/2005 en relación con el IVA ejercicio 1999 el Abogado del Estado se allana en su contestación a la demanda en cuanto a la cuestión de fondo que se discute en el recurso, si procede o no la inclusión de las subvenciones percibidas por el CRT en 1999 en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de la deducción. La sentencia es estimatoria.

III. La sentencia de veintiuno de noviembre de dos mil siete dictada en el recurso número 452/2005 en relación con el IVA ejercicio 1998 y 1999; el Abogado del Estado se allana en su contestación a la demanda en cuanto a la cuestión de fondo que se discute en el recurso, si procede o no la inclusión de las subvenciones percibidas por el CRT en el año 2001 en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de la deducción. La sentencia es estimatoria.

Las sentencias abordan la cuestión sobre la base de que se trata de una "subvención a la explotación". Dada la nueva configuración que la Ley de la Comunidad Autónoma de Madrid 6/2002 ha dado a las aportaciones públicas al CRT, es preciso examinar si tal nueva configuración tiene las consecuencias extraídas por la Administración tributaria y el TEAC o si por el contrario, debe llegarse a la conclusión promovida por la recurrente.

La Administración considera que las compensaciones económicas litigiosas cumplen los requisitos exigidos en el art. 78 de la LIVA para ser consideradas subvenciones vinculadas directamente al precio de las prestaciones de servicios de transporte "que el CRT efectúa en nombre propio a los usuarios finales" porque, entiende la Administración, que la ahora actora percibe las sumas por la realización de dichas prestaciones de servicios EN NOMBRE PROPIO. Es por esto que se concluye que los importes de las compensaciones económicas que perciba el CRT por las prestaciones de servicios que efectúen a los usuarios finales mediante la venta de los títulos multimodales de transporte, deberán integrarse en la base imponible del IVA correspondiente a dichas prestaciones de servicios por tratarse de subvenciones directamente vinculadas con el precio de tales prestaciones.

En las sentencias dictadas con anterioridad por esta Sala, y específicamente en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha doce de Noviembre de dos mil nueve se abordó igualmente la cuestión relativa a la prestación de los servicios por el CRT.

El Alto Tribunal razonó como sigue:

"La cuestión se centra en lo que deba entenderse por contraprestación vinculada directamente al precio de la operación. En la línea de aclarar el concepto merece ser recordada la sentencia Office des Produits Wallons ASBL y el Estado Belga de 22 de noviembre de 2001 del TJCE. En ella se trataba de dilucidar si las subvenciones de funcionamiento que cubrían parte de los gastos de explotación de la empresa debían incluirse en la base imponible del IVA.

El TJCE resolvió afirmando que para comprobar si la subvención constituye contraprestación es necesario poner de relieve que los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible. El compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario de percibirla cuando realiza una

operación sujeta. La relación entre subvención y precio debe mostrarse de manera inequívoca mediante un análisis de las circunstancias que en cada caso dan lugar al pago de dicha contraprestación. Sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio, basta con que sea determinable. Con estos antecedentes corresponde al órgano jurisdiccional remitente acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate. Esto requiere, en primer lugar, que se pruebe que los adquirentes del bien o los destinatarios de los servicios obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario, es necesario que 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 estos. El órgano jurisdiccional deberá examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o el prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención. Teniendo en cuenta que, con arreglo al convenio marco, la OPW realiza varias actividades, es necesario que el órgano jurisdiccional remitente compruebe si cada actividad da lugar a un abono específico e identificable o si la subvención se abona globalmente para cubrir todos los costes de funcionamiento del OPW. De cualquier forma, únicamente la parte de la subvención que sea indistinguible como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA. Un examen de las cuentas anuales entre el OPW y la Región Valona podría permitir al órgano jurisdiccional nacional comprobar si los importes de la subvención que deben afectarse a cada una de las obligaciones que dicha Región impone al OPW se determinan en virtud del convenio marco; si así fuese, se podría acreditar la existencia de una relación directa entre dicha subvención y la venta de las publicaciones periódicas que edita el OPW. Para comprobar si la contraprestación que representa la subvención es determinable, el órgano jurisdiccional remitente puede comparar el precio al que se venden los bienes en cuestión con su precio de coste normal o bien investigar si el importe de la subvención disminuyó cuando no se produjeron dichos bienes. Si los elementos examinados son significativos, procederá concluir que la parte de la subvención afectada a la producción y venta del bien constituye una subvención directamente vinculada al precio. A este respecto, no es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega sino que basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa.

Los criterios que se fijan en la sentencia del TJCE glosada, ponen de manifiesto que el análisis que realiza el TEAC, y del que anteriormente hemos dado cuenta, resulta a todas luces muy simplista, y que desde luego no cabe, como hace este organismo, sentar la ecuación "subvenciones tarifarias" -las establecidas con carácter previo en los presupuestos que se calculan en función del número de unidades que se estima que se realicen, siendo componentes del precio por unidad-, igual a contraprestación por el servicio de transporte, por ende constitutiva de la base imponible del IVA. En tanto que, como afirma la sentencia de instancia, la relación jurídica derivada de la actuación administrativa es más compleja, y a la vista de la sentencia referida del TJCE, debe ser objeto de un análisis en profundidad a los efectos que en este interesa.

A nuestro entender, por sólo el hecho de que la subvención se calcule en función de número de usuarios, su destino no tiene necesariamente que ser el subvencionar el precio de las tarjetas de abono de transporte; pues una cosa es la subvención del precio, y otra distinta que el número de usuarios sirva para calcular la subvención. Que es lo que se desprende de los términos de las cláusulas del Contrato Programa, 'para el cumplimiento de los objetivos asignados al Consorcio Regional de Transportes, el Estado aportará en 1990 17.164 millones de ptas. Esta cantidad corresponde a la aplicación de una subvención de 20 ptas. por viajero, al número de viajeros transportados calculado según se expone en el apartado siguiente'.

Tampoco se nos muestra la vinculación directa de la actividad de transportes, que por demás no es realizada directamente por la beneficiaria, con una posible reducción del precio del servicio. Pues ha de hacerse notar que entre los objetivos del Contrato programa, que se concibe como un instrumento de apoyo a la solución del problema del transporte y tráfico en el ámbito del Consorcio de Transportes de Madrid, no se encuentra el de la concreta realización de la actividad de transporte, actividad esta distinta a los concretos objetivos previstos que son 'la potenciación del transporte público como medio de atender a las necesidades de movilidad y solucionar la congestión de tráfico', 'la planificación y gestión integrada de las redes de superficie y de Metro de Madrid', 'la definición de un marco estable de financiación para las sociedades que operan el servicio de transporte por parte de las distintas administraciones implicadas' y 'el saneamiento financiero y la mejora de resultados de las empresas'. De ahí que sea válida la conclusión a la que llega la sentencia de instancia en el sentido de que el Consorcio es un ente meramente instrumental que no puede prestar servicios, lo que viene a ratificarlo la relación de compromisos que constituyen la contraprestación por la subvención a recibir:

- Realizar la gestión integrada de la explotación de las empresas mediante la aprobación de sus planes a medio plazo y de sus presupuestos anuales.
- Responsabilizarse del seguimiento de la ejecución de sus Presupuestos anuales y, en consecuencia, de las medidas correctoras necesarias, así como de las modificaciones a introducir en los Planes a medio plazo vigentes.

- 6. - Encargar anualmente la realización de una auditoría económico-financiera tal y como establece su cláusula
- 3. - Realizar con cargo a su presupuesto las aportaciones necesarias tal y como se establece en la Cláusula
- Elevar a la Comisión de Precios de la Comunidad Autónoma de Madrid las propuestas de fijación de tarifas para las empresas afectadas.
- Responsabilizarse de conseguir de las Administraciones consorciadas las aportaciones necesarias de acuerdo con lo establecido en la cláusula 7.
- Controlar las inversiones anuales efectuadas por las empresas EMT y METRO, de forma que se cumplan los límites que se establecen en la cláusula 5.

Compromisos que en ningún caso constituyen una entrega de bienes o prestación de servicios. No existe vinculación entre la subvención recibida y la concreta realización de la actividad de transporte; a la vista de los mismos, no cabe establecer relación alguna entre subvención y reducción del precio de los viajes. Ni el hecho de que la subvención se calcule por número de usuarios, a grosso modo, conlleva la directa vinculación entre la operación gravable y la subvención, ni siquiera puede considerarse que la subvención beneficie al consumidor final, puesto que no existe dato alguno del que se desprenda que el precio de los viajes venga determinado por lo realmente pagado por el consumidor y el montante de la subvención calculada, esto es, que las 20 ptas. por viajero, que sirve de cálculo de la subvención -con las correcciones que se realizan-, sirva para completar el precio que las empresas de transportes hubieran debido establecer y que, por ende, el precio establecido en cada caso es menor. Todo ello, nos descubre, como así entiende la sentencia de instancia, que son transferencias presupuestarias dirigidas a cubrir necesidades de financiación o gastos de explotación, y que, en todo caso, su efecto final sobre el precio es sólo indirecto. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar el recurso de casación."

Se trata por tanto como se indicó más arriba, de examinar si el hecho de que ya no se tipifiquen como transferencias presupuestarias, altera significativamente a los efectos estudiados, la consideración de las cantidades que percibe el CRT a cargo de las distintas Administraciones Públicas.

El Tribunal Supremo afirma:

- 1.º No cabe sentar la ecuación subvenciones tarifarias igual a contraprestación por el servicio de transporte.
- 2.º Si no cabe sentar tal ecuación, tampoco cabe concluir que deben entrar a formar parte de la base imponible del IVA.

En los ejercicios 2003, 2004 y 2005 no se calcula como en los anteriores la subvención en función del número de viajeros transportados, sino en función de la diferencia entre la tarifa de usuario y la tarifa de equilibrio.

Pero al igual que ocurría entonces, y como señala el Alto Tribunal en la STS 12-XI-2009 la actividad de transportes no es realizada directamente por la beneficiaria.

Esta Sala considera que no ha tenido lugar una modificación legal en cuya virtud haya dejado de ser válida la conclusión obtenida en relación con los años anteriores al ejercicio 2003 por esta Sala y el Tribunal Supremo: el Consorcio es un ente meramente instrumental en la prestación de los servicios de transporte.

La consecuencia a extraer de las consideraciones precedentes es coincidente con la pretensión principal de la actora: el Consorcio no presta el servicio de transporte, luego no puede entenderse a los efectos de su inclusión en la base imponible del IVA que es el destinatario de las ayudas.

Sexto.

El último motivo de impugnación, que no guarda relación con la cuestión principal debatida es el relativo a los intereses de demora calculados por la Administración en relación con los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002 en el saldo a compensar incorporado a las operaciones litigiosas como consecuencia del acuerdo de ejecución de 31 de enero de 2008 de otra Resolución del TEAC, esta de 10 de octubre de 2006.

Las alegaciones que formula la actora no permiten a esta Sala alcanzar las conclusiones pretendidas: la resolución del TEAC citada no fue impugnada y devino firme. Igualmente devino firme el acuerdo de ejecución de la misma, no siendo admisible utilizar la impugnación de otros actos administrativos, para revisar las citadas liquidaciones, y así lograr dejar sin efecto actos administrativos firmes.

Séptimo.

Retomando el origen de este litigio, se comprueba que el TEAC desestima las reclamaciones que formuló la ahora actora contra la desestimación presunta por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IVA de los años 2003 a 2005 y contra

los acuerdos de liquidación de 10 de junio de 2008 derivados de dos actas de disconformidad. La primera, num. A02 ...30 y la segunda A02 ...63 ambas por el IVA, la primera de los ejercicios 2003 y 2004 y la segunda por el ejercicio 2005.

Se está debatiendo por tanto no solo la liquidación del IVA (la actora describe que «de ambas resulta la exclusión de la base imponible de las subvenciones destinadas al funcionamiento del Consorcio, pero no de las vinculadas al precio de las operaciones») sino la solicitud de devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la demandada rectificación de autoliquidaciones. Esta a su vez tiene un doble motivo: el primero, ya estimado por la Administración, la exclusión de las subvenciones destinadas al funcionamiento del Consorcio, y la segunda, desestimada, la improcedente inclusión en la base imponible de las subvenciones que las Administraciones Públicas entregan al CRT para compensar la diferencia entre la tarifa del usuario y la tarifa de equilibrio en el marco de su actividad.

La estimación de este recurso por tanto, alcanza en primer lugar a la anulación del acuerdo del TEAC y la liquidación por IVA ejercicios 2003, 2004 y 2005, de 10 de junio de 2008 derivada de las actas num. A02 ...30 y num. A02 ...63.

En segundo lugar, alcanza a la denegación de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, que igualmente se anula, ordenando a la Administración que proceda a la devolución de las sumas que resulten indebidas en los ejercicios litigiosos, con fundamento en los pronunciamientos de esta sentencia.

La parte actora plantea como cuestión final en su escrito de demanda, que se ordene que la devolución de ingresos indebidos se lleve a cabo con los correspondientes intereses de demora.

El cómputo entiende la actora que debe iniciarse desde que formuló la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones. Ahora bien: en la Ley del IVA hay una previsión especial en el artículo 115, que regula los supuestos de devolución en este impuesto, previsión que es de aplicación al supuesto enjuiciado.

Octavo.

No se aprecian razones que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139. Pfo. 1 de la Ley Jurisdiccional, justifiquen la condena al pago de las costas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos legales citados, y los demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR en PARTE y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto CONSORCIO REGIONAL DE TRANSPORTES PÚBLICOS REGULARES DE MADRID COMUNIDAD DE MADRID contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 17 de noviembre de 2009 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual anulamos así como los actos administrativos de que trae origen, por no ser conformes a derecho, excepto el extremo relativo a los intereses de demora en ejecución del acuerdo del TEAC de 10 de octubre de 2006 que se confirma. Y se ordena la devolución de las cuotas de IVA ingresadas litigiosas que resulten indebidas con los intereses de demora. Sin efectuar condena al pago de las costas.

Notifíquese a las partes esta sentencia, dando cumplimiento a lo dispuesto en el art. 248 pfo. 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

ASÍ por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Iltra. Sra. Magistrada-Ponente de la misma, en el día de la fecha, estando celebrando Audiencia Pública la sección Sexta de la Sala de Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de todo lo cual yo, el Secretario judicial, doy fe.

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.