

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078181

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 833/2020, de 22 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1476/2019

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.** El objeto litigioso consiste en determinar si los pagos PPU -pagos por usuario -PPD -pagos por disponibilidad- recibidos por la entidad del Ayuntamiento constituyen la contraprestación de un servicio prestado al Ayuntamiento y, por tanto, se encuentran sujetos a IVA, que es la tesis de la AEAT; o si, por el contrario, tienen la naturaleza de subvenciones no vinculadas y, por tanto, sin incidencia alguna en el ámbito del IVA, como defiende la recurrente. El Tribunal no comparte ese criterio, al contrario, compartimos el de la Administración [Vid., STS, de 27 de septiembre de 2017, recurso n.º 194/2016 (NFJ068186)]. En las circunstancias concurrentes, las cantidades que abona la corporación municipal sí están directamente vinculadas con la prestación del servicio, en el caso del PPU en atención al efectivo número de viajeros que lo han utilizado y en el caso del PDU atendiendo al efectivo cumplimiento de determinados requisitos de calidad en la prestación. Lo que sucede es que los pagos PPU y PPD no tienen la condición de subvenciones-dotación, de ahí que no pueden acogerse las pretensiones de la recurrente, puesto que las cantidades que recibe la mercantil del Ayuntamiento deben considerarse subvenciones vinculadas al precio de los servicios que suministra, también deben considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad, y, por último, la recurrente, en el marco del contrato de prestación del servicio de transporte lleva a cabo prestaciones de servicio en favor del Ayuntamiento recibiendo a cambio determinadas cantidades, -los pagos PPU y PPD- como contraprestación. Ello nos obliga a reformular la cuestión con interés casacional para que tenga un efecto útil, puesto que la inclusión de la expresión «subvenciones-dotación» no es procedente, de manera que debemos fijar, a la vista de las circunstancias concurrentes, como criterio con interés casacional que las cantidades pagadas a una sociedad mercantil íntegramente participada, en concepto de los denominados pagos PPU (pagos por usuario) y PPD (pagos por disponibilidad) constituyen subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, se deben incluir en la base imponible del IVA por los servicios que dicha sociedad presta al municipio. El Tribunal considera que la recurrente pretende que se declare que la naturaleza de los pagos PPU y PPD percibidos del Ayuntamiento no responden a una contraprestación o a una subvención vinculada al precio. Sostiene que su naturaleza es la de una subvención-dotación o subvención de funcionamiento sin incidencia alguna en el ámbito del IVA, lo cual no puede acogerse y debe confirmarse los actos recurridos [Vid., ATS de 23 de mayo de 2019, recurso n.º 1476/2019 (NFJ078182) que plantea el recurso de casación que se desestima contra la SAN, de 3 de diciembre de 2018, recurso n.º 449/2017 (NFJ078183) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 11 y 73 a 77.

**PONENTE:***Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 833/2020

Fecha de sentencia: 22/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1476/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 04/02/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1476/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 833/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 22 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda, por los Magistrados Excmos. Sres. anotados al margen, el presente recurso de casación con el núm. 1476/2019, interpuesto por CONSORCIO TRAZA S.A., y la SOCIEDAD ECONÓMICA MIXTA TRANVÍAS DE ZARAGOZA, representada por el Procurador, don Isidro Orquín Cedenilla, contra la sentencia dictada, con fecha 3 de diciembre de 2018, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional, en el recurso seguido ante la misma bajo el núm. de procedimiento ordinario 449/2017 relativo a la liquidación por el IVA, de diferentes periodos entre abril de 2011 y diciembre de 2014

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

a) Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 3 de diciembre de 2018 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 449/2017, deducido frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de abril de 2017 que estimó parcialmente la reclamación núm. 223/2014, y desestimó las reclamaciones núms. 3218/2015 y 4557/2015 que se tramitaron juntas por acumulación.

b) Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, enumerados en la sentencia objeto del presente recurso, son los siguientes:

1.- La SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA LOS TRANVÍAS DE ZARAGOZA, S.A. (SEMTRAZA), constituida por CONSORCIO TRAZA, S.A., (TRAZA) con una participación del 80 por 100, y por el AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA (AYUNTAMIENTO), con una participación del 20 por 100, presta el servicio de transporte de la línea 1 del tranvía de Zaragoza en régimen de concesión administrativa.

2.- SEMTRAZA percibe ingresos procedentes de los servicios que presta a sus clientes, que son los siguientes:

-La entidad Transportes Urbanos de Zaragoza, S.A., (TUZSA) por las validaciones de las tarjetas propiedad de ésta. Al final de cada mes SEMTRAZA emite un documento que denomina "Certificación de usos d títulos TUZSA en el Tranvía de Zaragoza, que es firmado por ambas partes y en el que se detallan los usos de cada tarjeta y su valoración económica. La cantidad resultante es abonada a SEMTRAZA por TUZSA.

-El Ayuntamiento de Zaragoza, por las validaciones de las tarjetas ciudadanas, que son propiedad del mismo. Los usos de dichas tarjetas son suscritos por SEMTRAZA y las cantidades resultantes son abonadas a ella misma por el AYUNTAMIENTO.

-El Consorcio de Transportes del Área de Zaragoza, por las validaciones de las tarjetas interbus propiedad del mismo Consorcio quien emite una "Certificación de usos de la Tarjeta Interbus en el Tranvía de Zaragoza", que

es firmada por el mismo y en el cual figuran los usos realizados en el Tranvía y su valoración. El importe resultante es a abonado a SEMTRAZA por el Consorcio de Transportes.

-Los viajeros que no hacen uso de ninguna de las tarjetas referidas que se puede adquirir y validar en las máquinas expendedoras y los que SEMTRAZA emite una factura al final de cada mes.

3.- Además, SEMTRAZA percibe ingresos del Ayuntamiento con arreglo al "pliego de cláusulas administrativas particulares (PCAP) para la contratación por procedimiento abierto para la selección de un socio privado que participe con el Ayuntamiento de Zaragoza en la constitución de la sociedad de economía mixta que gestionará en régimen de servicio público la construcción, explotación y mantenimiento de la línea 1 del tranvía de Zaragoza" y que son los siguientes:

a) El Pago por Usuario (PPU). Su cálculo se realiza en función de las validaciones efectivamente realizadas en los dispositivos destinados al efecto y consiste en un importe fijo por usuario.

b) El Pago por Disponibilidad (PPD). Su cálculo se realiza en función de la disponibilidad y calidad del servicio prestado y se encuentra detallado en el PCAP.

c) Pagos por solicitud de servicios extraordinarios, cuando el Ayuntamiento exige servicio de tranvía fuera de los horarios estipulados, por ejemplo, por la celebración de un partido de fútbol o las Fiestas del Pilar

Las dudas se plantean en particular respecto de las cantidades que en concepto de pago por usuario (PPU) y en concepto de pago por disponibilidad y calidad del servicio (PPD) percibe SEMTRAZA del Ayuntamiento de Zaragoza

En las cláusulas 42 y 45 del PCAP se establecen los pagos a realizar por el Ayuntamiento de Zaragoza a SEMTRAZA por ambos conceptos PPU y PPD.

En síntesis:

- el PPU, es decir, el importe que SEMTRAZA tiene derecho a cobrar semestralmente por los usuarios que utilicen el tranvía, considerando únicamente aquellos que efectivamente cancelen sus billetes en los dispositivos destinados al efecto. Se establece, pues, para compensar el precio de equilibrio por billete. Este ingreso por usuario unitario (PPUu) será de 0,75 euros con base año 2011, fijado en 075 euros para 2011, de suerte que, si multiplicando el número total de viajeros durante 2011 por 0,75 euros por billete, de suerte que, si resulta una cantidad superior a los ingresos reales por venta de billetes que ha tenido SEMTRAZA, el Ayuntamiento debe pagar esa diferencia a la sociedad (si fuera al contrario quien debería pagar la diferencia sería SEMTRAZA al Ayuntamiento).

- el PPD se establece para "premiar" a SEMTRAZA la disponibilidad y la calidad en la prestación del servicio de transporte por tranvía. SEMTRAZA percibirá directamente los ingresos de tarifa que recaude de los usuarios. Semestralmente, se calcula el devengo de PPU teniendo en consideración la demanda según número de cancelaciones. La diferencia entre los ingresos por tarifa de usuarios, sea cual sea ésta, y el ingreso devengado en concepto de PPU se liquidará a favor de SEMTRAZA o a favor del Ayuntamiento. Se estipulan cuatro pagos (provisionales) trimestrales que parten de una cuantía determinada según el PCAP a la que el Ayuntamiento aplica un coeficiente cada trimestre entre 1 y 1,05, según la calidad del servicio prestado en ese periodo.

4.- SEMTRAZA emitió con fechas 3 de agosto de 2011 las facturas por PPU del primer semestre del año 2011 y por PPD del segundo trimestre de 2011, repercutiendo IVA. No obstante, con fecha 19 de septiembre de 2011 emitió facturas rectificativas al Ayuntamiento eliminando el IVA repercutido en las anteriores.

5.- Con fecha 28 de junio de 2012 se iniciaron actuaciones de comprobación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Aragón que, tras sucesivas ampliaciones, tuvieron como alcance los períodos abril de 2011 a diciembre de 2012. Y respecto de la referida rectificación de facturas, la Inspección constató que el obligado tributario en un principio repercutió el IVA y emitió las correspondientes facturas en relación a las cantidades abonadas por el Ayuntamiento por los conceptos de Pago por Usuario (PPU) y Pago por Disponibilidad (PPD), declarando el IVA correspondiente, criterio que entiende la Inspección es el correcto y también contribuyente en un primer momento, pero después procedió a emitir facturas rectificativas, si

bien ante el cambio de planteamiento lo que debía haber realizado el sujeto pasivo, según la Inspección, es haber planteado una consulta a la Dirección General de Tributos.

6.- El 28 de noviembre de 2013 se dictó acuerdo de liquidación en el cual, respecto de la cuestión que ahora interesa, se hacían las consideraciones siguientes:

"La posibilidad de gravamen de los pagos por usuario [PPU] y por disponibilidad [PPD] depende de la calificación que se haga de los mismos. El órgano inspector coincide con la posición de la Inspección, ampliamente expuesta y fundamentada en el informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de 25 de octubre de 2012, incorporado al expediente, y al que se hace completa remisión. Tras examinar las alegaciones presentadas por el obligado tributario, concluye que "en el caso examinado los pagos referidos no suponen el otorgamiento de una subvención o ayuda para reducir directa o indirectamente el precio del servicio de transporte, sino que son la propia contraprestación del servicio" y que "lo trascendente para la sujeción de los pagos por usuarios y por disponibilidad es que se establecen en contraprestación del compromiso que el obligado tributario, como adjudicatario, asume de prestar en determinadas condiciones un servicio de transporte que constituye un consumo sujeto al impuesto", siendo "lo destacable (...) que la compensación que en su caso corra a cargo del ente público es considerada contraprestación de un servicio público cuyos destinatarios son los usuarios y no el ente público que la satisface".

7.- Tal y como resume la resolución del TEAC, con fecha 17 de abril de 2013 se inician actuaciones de comprobación por la Dependencia Regional de Inspección respecto al concepto IVA, ejercicio 2013, períodos de enero y febrero, alcance provisional, limitándose el alcance y regularizándose exclusivamente el devengo del Pago por Usuario (FPU) y Pago por Disponibilidad (PPD) realizados por el Ayuntamiento a SEMTRAZA; recogándose análogas descripciones de los hechos y fundamentos de derecho que los expuestos respecto del Acta referida a los ejercicios 2011 y 2012. Y, con fecha 28 de noviembre de 2013, se dicta acuerdo de liquidación reiterándose los argumentos expuestos en el acuerdo de liquidación referido a los ejercicios 2011 y 2012.

Asimismo, con fechas 14 y 17 noviembre de 2014 y 12 de enero de 2015 TRAZA presenta solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los periodos de febrero, mayo, julio, agosto y octubre de 2014, en fecha 4 de febrero de 2015, instó la rectificación de la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre de 2014, en todos los casos con los mismos argumentos antes expuestos.

Rechazadas las rectificaciones de las autoliquidaciones instadas por TRAZA mediante las resoluciones que relaciona el TEAC, que resultan del expediente administrativo remitido, la entidad interpuso sendas reclamaciones económico administrativas al entender improcedente la regularización practicada en relación a los conceptos de Pago por usuario (PPU) y Pago por Disponibilidad (PPD), reclamaciones que hemos identificado al comienzo y que fueron desestimadas por la resolución del TEAC de fecha 25 de abril de 2017, impugnada mediante el recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

#### **Segundo. - Recurso Contencioso-Administrativo.**

Disconforme con la Resolución del TEAC, la representación procesal de TRAZA y de SEMTRAZA interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 449/2017, formulando la demanda mediante escrito presentado el 11 de enero de 2018, en el que, en síntesis, sostiene la nulidad de la resolución impugnada por una improcedente calificación del pago por usuario y pago por disponibilidad, al entender que los pagos PPU y PPD no tienen la condición de contraprestación por la prestación de un servicio público de transporte.

Tras la contestación a la demanda formulada por el Abogado del Estado, la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó Sentencia, de fecha 3 de diciembre de 2018, desestimando el recurso interpuesto y declarando la Resolución del TEAC impugnada conforme a derecho.

La Sala de instancia, tras citar la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la cuestión del tratamiento de las subvenciones a efectos del IVA, señala que "procede considerar que la cantidad percibida como PPU por SEMTRAZA integra la base imponible del impuesto por varias y concurrentes razones:

-En primer lugar, porque conceptualmente se trata sin duda de una contraprestación, pues con ella se pretende retribuir la prestación del servicio cuando lo cobrado por la sociedad gestora al usuario no cubre la totalidad de la que debiera, con arreglo a los criterios económico-financieros que fija la normativa de transporte[...]

- Además, porque entendemos que el PPU encaja bajo el concepto de subvención vinculada al precio a que se refiere el artículo 73 de la Directiva 006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual "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" [...].

- Y, finalmente, porque no resulta de aplicación la vigente redacción del artículo 78. Dos.3º de la Ley del IVA, como pretende la parte recurrente, dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, que entró en vigor el 10 de noviembre de 2017[ ...].

#### **Cuarto.**

- Si, conforme a cuanto acabamos de exponer, el pago por usuario no puede excluirse de la base de imponible del IVA, entendemos que por razones análogas tampoco puede serlo el pago por disponibilidad". (FD Tercero y Cuarto).

#### **Tercero. - Interposición del recurso.**

Contra la anterior Sentencia, la representación procesal de TRAZA y SEMTRAZA preparó, mediante escrito presentado el 24 de enero de 2019, recurso de casación, en el que considera infringidos por la sentencia recurrida, el artículo 78 Dos 3º LIVA y el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2016, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso por auto de fecha 12 de febrero de 2019 y por otro, de 23 de mayo, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, admitió a trámite el recurso de casación, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en el apartado 2.f) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: "Determinar, a luz de la jurisprudencia reciente del TJUE, si las "subvenciones-dotación" pagadas por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit -que en este caso comprenden los denominados pagos PPU (pagos por usuario) y PPD (pagos por disponibilidad) recibidos por la obligada tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza constituyen subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas o como subvenciones no directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, incluir o no incluir en la base imponible del IVA por los servicios que dicha sociedad presta al municipio".

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: 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 y el artículo 78 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido".

La recurrente interpuso, por escrito de 16 de julio de 2019, recurso de casación en el que manifiesta que la pretensión deducida en el mismo que: "radica en que el TS case la sentencia impugnada y la anule, declarando que la naturaleza de los pagos PPU y PPD percibidos por SEMTRAZA no responden a una contraprestación o a una subvención vinculada al precio. Su naturaleza es la de una . subvención-dotación o subvención de funcionamiento sin incidencia alguna en el ámbito del IVA", y, sobre la base de la ella, "solicita que se anule la sentencia de la AN y los actos administrativos de los que trae causa por ser contrarios a derecho".

#### **Cuarto. Oposición al recurso.**

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, formuló oposición al recurso de casación el 1 de octubre de 2019, solicitando su desestimación. En su escrito, sobre la pretensión deducida de contrario, concluye solicitando que se fije la siguiente doctrina aplicable:

"Las cantidades pagadas en un caso como el presente por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada por los denominados pagos PPU (pagos por usuario) y PPD (pagos por disponibilidad) constituyen subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, se deben incluir en la base imponible del IVA por los servicios que dicha sociedad presta al municipio".

#### **Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 21 de octubre de 2019, se acordó la celebración de vista pública, de conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción.

Por providencia de 28 de octubre, fue designado Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, señalándose la celebración de la vista, el día 4 de febrero de 2020, fecha en que comenzó la deliberación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.

El objeto litigioso consiste en determinar si los pagos PPU -pagos por usuario -PPD -pagos por disponibilidad- recibidos por SEMTRAZA del Ayuntamiento de Zaragoza constituyen la contraprestación de un servicio prestado al Ayuntamiento y, por tanto, se encuentran sujetos a IVA, que es la tesis de la AEAT; o si, por el contrario, tienen la naturaleza de subvenciones no vinculadas y, por tanto, sin incidencia alguna en el ámbito del IVA, como defiende la recurrente.

Como se ha indicado en los antecedentes, en principio, serán objeto de interpretación: 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 y el artículo 78 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.

El artículo 73 Directiva IVA establece que "en el caso de las entregas de bienes y los prestaciones de servicios no comprendidos 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". Esta redacción prácticamente es la misma que se refleja 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.

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).

El mencionado artículo 73 Directiva ha sido incorporado al derecho español en el artículo 78 de la Ley del IVA, relativo a la regla general de la base imponible, siendo la redacción vigente aplicable la siguiente:

"Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

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.

Tres. No se incluirán en la base imponible:

1. ° Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto[...]."

No resulta aplicable *ratione temporae* la redacción del artículo 78 de la Ley del IVA, en la redacción dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen en el ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 25 de febrero de 2014, puesto que no tiene carácter retroactivo y, por ende, las alegaciones formuladas por la recurrente sobre ese extremo -que son la mayoría- no serán acogidas por esa razón.

Parte de las alegaciones, excluidas las relativas a la aplicación del artículo 78 de la Ley del IVA en la redacción vigente, que no en la redacción aplicable al tiempo que se produjeron las operaciones ahora enjuiciadas, versan sobre la interpretación de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUEE, en lo sucesivo) de 27 de marzo de 2014, C-151/13, *Le Rayon D*, Or de 29 de octubre de 2015, C-174/14, *Saudaçor*, en tanto que constituyen la base argumental fundamental de la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida.

La tesis de la recurrente es que dichas sentencias del TJUE únicamente matizan la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 73 de la Directiva IVA en supuestos muy particulares, no resultando, por ello, aplicables al caso origen del presente recurso de casación, y cuyas conclusiones no alteran la línea jurisprudencial que hasta entonces se venía siguiendo. Línea jurisprudencial, afirma la recurrente, que continúa, quien cita en apoyo de su razonamiento diversas SSTJUE, entre otras, sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Compan*, C-463/14, y sentencia de 22 de junio de 2016, *Cesk rozhlas*, C-11/15. En consecuencia, señala la recurrente, tampoco pueden afectar dichas sentencias a la jurisprudencia consolidada y pacífica del Tribunal Supremo, representada, entre otras, por la sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016 (recurso de casación 3655/2014).

En cambio, para el Abogado del Estado son plenamente aplicables. En particular, señala, la STJUE de 27 de marzo de 2014, C-151/13, *Le Rayon D*, Or simplifica los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el TJUE que la base imponible del IVA estará constituida por todo lo que recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo condición necesaria o esencial la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida recibida, sin que sea necesario que el beneficiario directo del prestación sea el destinatario del servicio, ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. Esa misma trayectoria, apunta después el Abogado del Estado, también sigue la STJUE de 29 de octubre de 2015, C-174/14, *Saudaçor*, que se pronuncia sobre la consideración de que las prestaciones realizadas por una sociedad pública están sujetos o no al impuesto, siendo un factor determinante de dicha sujeción el que lo sean a título oneroso, para lo cual únicamente se exige que exista una relación directa entre dicha prestación y su contrapartida realmente percibida por el sujeto pasivo. Pues bien, como señala el Abogado del Estado, teniendo en cuenta el carácter continuo y permanece de los servicios que presta la sociedad, el hecho de que la compensación se fije, no en función de las prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de la sociedad, no puede, según la sentencia, afectar en sí al vínculo existente entre la prestación de servicios y la contrapartida recibida, incluso cuando, se haya acordado que debido a un cambio de circunstancias, dicho importe a tanto alzado puede ajustarse por ser manifiestamente insuficiente.

### **Segundo.** *Criterio de la Sala y contenido interpretativo de la sentencia.*

Como indicamos en el fundamento jurídico cuatro de nuestra ya citada Sentencia 332/2016, de 17 de febrero, la jurisprudencia del 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)".

La recurrente considera que en el recurso que ahora nos ocupa, no concurren esas circunstancias en las sumas que SEMTRAZA recibe del Ayuntamiento de Zaragoza. No compartimos ese criterio, al contrario, compartimos el de la Administración. En las circunstancias concurrentes, las cantidades que abona la corporación municipal sí están directamente vinculadas con la prestación del servicio, en el caso del PPU en atención al efectivo número de viajeros que lo han utilizado y en el caso del PDU atendiendo al efectivo cumplimiento de determinados requisitos de calidad en la prestación.

Es cierto, como declaramos en nuestra sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016, que la normativa reguladora de la base imponible del IVA que nos viene ocupando deja fuera las llamadas por el Tribunal Constitucional "subvenciones-dotación" ( STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 6º), que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación ( sentencias de este Tribunal Supremo, ya citadas, de 12 de noviembre de 2009 , FJ 3º; 22 de octubre de 2010 , FJ 6º; 25 de octubre de 2010, FJ 4 º; y 27 de octubre de 2010 , FJ 4º). Lo que sucede es que los pagos PPU y PPD no tienen la condición de subvenciones-dotación, de ahí que no pueden acogerse las pretensiones de la recurrente, puesto que las cantidades que recibe SEMTRAZA del Ayuntamiento de Zaragoza deben considerarse subvenciones vinculadas al precio de los servicios que suministra, también deben considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad, y, por último, SEMTRAZA, en el marco del contrato de prestación del servicio de transporte descrito en los antecedentes, lleva a cabo prestaciones de servicio en favor del Ayuntamiento recibiendo a cambio determinadas cantidades, -los pagos PPU y PPD- como contraprestación.

Ello nos obliga a reformular la cuestión con interés casacional para que tenga un efecto útil, puesto que la inclusión de la expresión "subvenciones-dotación" no es procedente, de manera que debemos fijar, a la vista de las circunstancias concurrentes, como criterio con interés casacional que las cantidades pagadas a una sociedad mercantil íntegramente participada, en concepto de los denominados pagos PPU (pagos por usuario) y PPD (pagos por disponibilidad) constituyen subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, se deben incluir en la base imponible del IVA por los servicios que dicha sociedad presta al municipio.

### **Tercero. Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.**

Como se recordará, la recurrente pretende que se declare que la naturaleza de los pagos PPU y PPD percibidos por SEMTRAZA por parte del Ayuntamiento de Zaragoza no responden a una contraprestación o a una subvención vinculada al precio. Sostiene que su naturaleza es la de una subvención-dotación o subvención de funcionamiento sin incidencia alguna en el ámbito del IVA. Partiendo de esas premisas "solicita que se anule la

sentencia de la AN y los actos administrativos de los que trae causa por ser contrarios a derecho". No podemos acoger esta solicitud y, por ello, no casamos la sentencia recurrida, puesto que las premisas de las que parte no las compartimos. Ello significa que se confirma la legalidad de los actos recurridos.

**Cuarto. - Pronunciamiento sobre costas.**

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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

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

1º.- Fijar los criterios interpretativos expresados en los anteriores fundamentos jurídicos sexto y séptimo de esta sentencia.

2º. No haber lugar al recurso de casación núm. 1476/2019, interpuesto por CONSORCIO TRAZA S.A., y SOCIEDAD ECONÓMICA MIXTA TRANVÍAS DE ZARAGOZA, representada por el Procurador, don Isidro Orquín Cedenilla, contra la sentencia dictada, con fecha 3 de diciembre de 2018, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional, en el recurso seguido ante la misma bajo el núm. de procedimiento ordinario 449/2017, con lo cual se confirma la adecuación a derecho de los actos recurridos.

3º. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

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.