

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

Referencia: NFJ079407

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1330/2020, de 15 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º1974/2018

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.** 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. En las sumas que percibe la recurrente no concurren las características apuntadas en la STS de 17 de febrero de 2016, recurso n.º 3655/2014 (NFJ062068): no está vinculada al precio de las prestaciones de servicios dicha empresa, no entraña una ventaja o beneficio para los destinatarios finales de los servicios prestados, no se fija su importe previamente, ni siquiera a tanto alzado, en función del volumen de servicios prestados, su duración, el número de prestaciones, etc., por lo que no cabe reputarlas subvenciones ligadas al precio de los servicios que suministra. Tampoco pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. Los pagos que el Ayuntamiento realiza a la mercantil tienen la condición de subvenciones-dotación, a diferencia del caso enjuiciado en la STS de 22 de junio de 2020, recurso n.º 1476/2019 (NFJ078181). A la luz de la jurisprudencia reciente del TJUE [Vid., SSTJUE, de 27 de marzo de 2014, asunto n.º C-151/13 (NFJ053978) y, de 29 de octubre de 2015, asunto n.º C-174/14 (NFJ060153)] las «subvenciones-dotación» pagadas a tanto alzado por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit, no deben considerarse como subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, no se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios que dicha sociedad presta al municipio [Vid., ATS de 4 de junio de 2018, recurso n.º 1974/2018 (NFJ071761) que plantea el recurso de casación contra la SAN, de 19 de diciembre de 2017, recurso n.º 71/2016 (NFJ071762) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 73.  
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78.

**PONENTE:**

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.330/2020

Fecha de sentencia: 15/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1974/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2020

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.: 1974/2018

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. 1330/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1974/2018, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde de la Administración General del Estado contra la sentencia de la Sección sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional dictada el 19 de diciembre de 2017 en el recurso núm. 71/2016 sobre Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 y 2010.

Comparece como parte recurrida la EMPRESA DE SERVICIOS MUNICIPALES DE ARGANDA S.A., representado por la procuradora doña Marina Quintero Sánchez.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO**

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

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 19 de diciembre de 2017 por la Sección sexta de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso 71/2016, interpuesto por la EMPRESA DE SERVICIOS MUNICIPALES DE ARGANDA S.A. ["ESMAR" en lo sucesivo] contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa que presentó contra el acuerdo de liquidación dictada el 13 de octubre de 2014 por la Dependencia Regional de inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] de Madrid en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] de los ejercicios 2009 y 2010.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) ESMAR, S.A., de capital íntegramente municipal, se constituyó como consecuencia del acuerdo del Pleno del Excmo. Ayuntamiento de Arganda del Rey, en sesión celebrada el día 10 de marzo de 1997 y está sometida a la Ley 7/85 de 2 de abril, de Bases del Régimen Local y al Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 17 de junio de 1995, así como al Reglamento de Organización y Funcionamiento de las Corporaciones Locales, aprobado por el Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre.

b) Posteriormente, el Excmo. Ayuntamiento de Arganda del Rey constituye como sociedad anónima, mediante escritura pública de fecha 11 de septiembre de 1997, la sociedad denominada "Sociedad de Fomento de Arganda del Rey S.A.". Por escritura pública de fecha 17 de junio de 2004 pasó a denominarse "Fomento y Desarrollo Municipal S.A.". Y por escritura pública de fecha 4 de octubre de 2011 se denominó "Empresa de Servicios Municipales de Arganda S.A."

c) En la escritura pública de 4 de abril de 2011, se modifica el art. 4 de los Estatutos Sociales de la entidad recurrente, de tal manera que en el apartado 6, de dicho artículo 4, se establece como objeto social de su actividad: "B) La ejecución de las actuaciones que, en materias relativas a sus fines sociales, le encomiendan las Administraciones Públicas de cualquier ámbito e incluso los que conviniera con la iniciativa privada". Y entre los servicios encomendados a ESMAR se encuentran como fundamentales: la recogida de residuos urbanos, la limpieza viaria, el alcantarillado y depuración de aguas residuales, diversas prestaciones sociales y la gestión del medio ambiente y cuidados de parques y jardines y de los elementos urbanos de la ciudad: aceras,

d) contratos-programa, que se incluye y aprueba en los Presupuestos farolas, etc.

El funcionamiento financiero de ESMAR se articula en un estado de previsión de gastos e ingresos, basado en Generales del Ayuntamiento de Arganda del Rey, para cada año, en los que se contemplan la realización de transferencias dinerarias del Ayuntamiento a ESMAR, para hacer frente al coste de los servicios que presta, en base a los informes técnicos de coste presentados por la empresa. Su cuantía no se determina (al menos "en firme") con anterioridad a la realización de operaciones, sino que se fija definitivamente al final del ejercicio, en función del déficit en que efectivamente se haya incurrido. No se transfiere a ESMAR la titularidad de los servicios, sino la simple gestión de los mismos. Los ingresos sociales de ESMAR, sólo provienen de las transferencias del Ayuntamiento necesarias para realizar las distintas actividades. Y es el Ayuntamiento quien percibe de los beneficiarios de los distintos servicios, en los casos en que proceda, las tasas que en cada momento puedan establecerse.

Durante los ejercicios 2009 y 2010, ESMAR presentó ante la Administración tributaria doce autoliquidaciones de IVA (una por mes) en las que incluía el IVA repercutido al Ayuntamiento derivado de la prestación de dichos servicios incluyéndose en la base imponible declarada las subvenciones de explotación no vinculadas al precio recibidas del Ayuntamiento de Arganda del Rey para prestar los servicios que se le encomendaban.

Posteriormente, ESMAR solicitó la rectificación de dichas autoliquidaciones y la devolución de los ingresos que consideraba indebidamente realizados alegando la aplicación errónea de la Ley del IVA, al reflejarse el importe de las subvenciones de explotación no vinculadas al precio recibidas del Ayuntamiento de Arganda del Rey para prestar los servicios de limpieza viaria y otros.

Presuntamente desestimada por silencio administrativo la solicitud de rectificación, interpuso ESMAR reclamación económica administrativa ante el TEAC que igualmente debió entenderse desestimada por silencio negativo.

Con fecha 13 de diciembre de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid inició actuaciones inspectoras de los ejercicios de IVA 2009 y 2010 contra ESMAR, que concluyeron con la incoación de un Acta de disconformidad en la que se dio expresamente por finalizado el procedimiento de rectificación y se procedió a practicar nueva liquidación de la que resultó una deuda a ingresar de 3.938.111,81€ (cuota: 3.402.155,76 € e intereses de demora: 535.956,05€).

El acuerdo fue impugnado por ESMAR, S.A. en vía contencioso-administrativa, sustanciándose el recurso ante la Sección Sexta de la Audiencia Nacional, bajo el número de autos de procedimiento ordinario 71/2016. La sentencia estimó parcialmente el recurso respecto de algunas de las regularizaciones llevadas a cabo en la

liquidación realizada por la administración. En su FJ quinto, respecto a la sujeción al IVA de los servicios prestados por las entidades de naturaleza análoga a la de la recurrente en el ámbito municipal, después de transcribir parte de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2016, recurso 3655/2014, -que reproduce el mismo criterio ya mantenido en la de 16 de mayo de 2011- dice:

"[...] De acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo para la determinación de la base imponible del IVA que se repercute ha de acudir al artículo 78 de la Ley 37/1992, con arreglo al cual la base imponible que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto (apartado 1), incluye, entre otros conceptos, las subvenciones directamente vinculadas al precio de esas operaciones, considerándose tales las 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 (apartado 3). Esta disposición es la trasposición al ordenamiento español del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Esta regulación deja fuera de la base imponible a las subvenciones de explotación, esto es, 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 del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009, FJ 3º; 22 de octubre de 2010, FJ 6º; 25 de octubre de 2010, FJ 4º; y 27 de octubre de 2010, FJ 4º). Y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se sitúa en la misma línea y 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). [...]

La mencionada compañía no lleva a cabo ninguna operación (entrega de bienes o prestación de servicios) a favor del Ayuntamiento que permita considerar las cantidades que recibe como contraprestación. Por tanto, en el caso analizado se está ante una "subvención de dotación", es decir, meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación, y, como tales, no vinculadas al precio del servicio. Y por ese motivo el importe de las citadas subvenciones debía quedar fuera de la base imponible del impuesto analizado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.2.3 de la Ley 37/1992.

La consecuencia de lo expuesto es que dichas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas de IVA que han de repercutirse al Ayuntamiento por parte de la recurrente respecto de los servicios que presta y que esta Sala ha declarado sujetos al IVA frente al criterio de la Inspección que había entendido que las prestaciones de los servicios analizados no estaban sujetos al IVA.

Concluyendo, frente al criterio de la Administración, los servicios municipales que ESMAR presta tales como programa de medio ambiente, programa SUPRA, programa de atención a drogodependientes, obras de mejoras de colegios, encomienda para la atención a mayores y a la juventud y la limpieza de mobiliario urbano si están sujetos a IVA; y, por tanto, debe repercutir el IVA correspondiente al Ayuntamiento de Arganda del Rey.

En la liquidación que revisamos, la Inspección, en relación con la prestación de servicios hasta ahora analizada, también había declarado que ESMAR había repercutido indebidamente el IVA por la prestación de dichos servicios. No obstante, las razones que habían llevado a dicha declaración son distintas a las que ahora se declaran por esta Sección. La Inspección consideró que el IVA se había repercutido indebidamente porque entendió que se estaba ante la prestación de servicios que calificaba como operaciones no sujetas al IVA. Sin embargo, esta Sección ha declarado que, sí son operaciones sujetas a IVA, aunque la repercusión de las cuotas de IVA se ha realizado de forma indebida e incorrecta toda vez que la base imponible se ha determinado de forma incorrecta. Es decir, esta Sección entiende que para la determinación del importe del IVA que debía repercutirse al Ayuntamiento de Arganda del Rey se ha partido de un dato erróneo como es que se ha fijado de forma incorrecta la base imponible porque se han incluido en la misma las cantidades percibidas por ESMAR del Ayuntamiento denominadas subvenciones de explotación. Y la consecuencia es que el IVA derivado de la prestación de dichos servicios se ha repercutido de forma indebida al Ayuntamiento de Arganda del Rey, aunque los servicios prestados por ESMAR si estaban sujetos a IVA. Y esa repercusión indebida en cuanto determina un ingreso será igualmente calificado como indebido y podrá ser objeto de devolución junto con las cantidades que en la liquidación impugnada ya se habían reconocido como cuotas de IVA indebidamente repercutidas por ESMAR al Ayuntamiento de Arganda del Rey por importe de 1.427.055,86 euros".

### **Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. El Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito fechado el 7 de febrero de 2018, preparó recurso de casación contra sentencia dictada el 19 de diciembre de 2017 por la Sección sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

2. En dicho escrito identificó como infringidos por la sentencia recurrida, los siguientes preceptos: el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], y el artículo 73 de la

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, serie L, número 347, de 11 de diciembre de 2006) ["Directiva IVA"].

3. La Sección sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en el auto de 1 de marzo de 2018, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 4 de junio de 2018, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en:

"Determinar, a luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si las "subvenciones-dotación" pagadas a tanto alzado por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit, se deben considerar como 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 impuesto sobre el valor añadido 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".

#### **Tercero. Interposición del recurso de casación.**

1. El Abogado del Estado presentó escrito de interposición del recurso de casación con fecha 11 de julio de 2018 en el que observa los requisitos legales pertinentes.

El escrito concluye concretando la pretensión casacional que se deduce, en el sentido siguiente: "que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 78. Dos LIVA y 73 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, en la interpretación de los mismos que resulta de la sentencia del TJUE de 27-3-2014, asunto C-151/13, y 29-10-2015, asunto C- 174/14.

Y en su virtud, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando que la subvención-dotación satisfecha por el Ayuntamiento a ESMAR forma parte de la base imponible del IVA".

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

La representación procesal de ESMAR presentó escrito de oposición al recurso de casación el 29 de enero de 2019. En el mismo, a modo de conclusión dice: "volvemos a insistir en la incongruencia del representante procesal de la Administración, pretendiendo no la confirmación de la legalidad del acto administrativo sino la "instauración" de otra legalidad contraria a ésta, que supone la integración de la subvención-dotación en la base imponible, lo que llevaría a declarar la sujeción al IVA de los servicios prestados y la deducibilidad del IVA soportado, aspectos éstos ignorados por el Abogado del Estado (quizá consciente de la incongruencia procesal) y que, en definitiva, podría llevar a una situación de reformatio in peius no permitida por el Ordenamiento Jurídico.

Dicho esto, a la vista de los argumentos expuestos anteriormente, esta parte considera que la sentencia de instancia no ha infringido los artículos 78. LIVA y 73 de la Directiva 006/112/CE ni la jurisprudencia comunitaria interpretativa de dichos preceptos, incluidas las dos sentencias citadas del TJUE de fecha 27 de marzo de 2014 y de fecha 29 de octubre de 2015 y así interesa se declare por esta Excma. Sala.

Consecuencia de lo anterior, es que el recurso de casación debe ser desestimado, interesando de esta Excma. Sala confirme en todos sus términos la sentencia de instancia".

#### **Quinto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 23 de junio de 2020 para la votación y fallo del recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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



Aunque ante la Audiencia Nacional se han discutido otros extremos, en sede casacional únicamente debemos pronunciarnos sobre si la subvención abonada por el Ayuntamiento de Arganda a ESMAR forma parte de la base imponible de los servicios que presta esa empresa a la corporación municipal. Ello implica, de partida, que las operaciones realizadas por ESMAR están sujetas a IVA, cuestión que ha sido zanjada por el tribunal de instancia, al igual que también lo ha sido la relativa a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la realización de las actividades que el tribunal de instancia ha declarado sujetas a IVA.

No discuten las partes, propiamente hablando, que nos hallemos ante una subvención, al margen de su nomen iuris, lo que discuten es algo más concreto, que se trate de subvenciones vinculadas al precio.

La Abogacía del Estado invoca a su favor las SSTJUE de 27 de marzo de 2014, Le Rayon D, Or, C-151/13 y de STJUE de 29 de octubre de 2015, C-174/14, Saudaçor y la R. TEAC de 25 de abril de 2017, interpretando que su doctrina es aplicable al caso que nos ocupa, tras examinar las condiciones en que se presta el servicio y los caracteres de la prestación, concretamente, contraprestación y beneficiario del servicio, disponibilidad permanente del prestador y contraprestación a tanto alzado.

Por el contrario, ESMAR se apoya en diferentes sentencias de esta misma Sala, particularmente 332/2016, de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), de las que se desprende que, en las condiciones concurrentes, las subvenciones mencionadas no forman parte de la base imponible del IVA y, asimismo, en el Informe emitido por la Comisión Europea de 27 de abril de 2007 a requerimiento de la Dirección General de Tributos, destacando de él las notas definitorias de las subvenciones vinculadas al precio (número de intervinientes en las operaciones, incidencia de precio en la concesión de la subvención, proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes y servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención y la previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe). Por lo demás, expresa su desacuerdo con la interpretación de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que cita la Abogacía del Estado

ESMAR insiste en la idea de que las cantidades que percibe son meras dotaciones presupuestarias que se abonan a la empresa para cubrir el déficit de explotación y para sufragar los gastos de funcionamiento. A esta conclusión llegó el tribunal de instancia, según ESMAR, tras valorar (i) que el Ayuntamiento ostenta la titularidad de los servicios municipales encomendados, transfiriendo la mera gestión a ESMAR; (ii) que ESMAR no se relaciona con los ciudadanos del municipio ni cobra precio por los servicios, siendo el Ayuntamiento quien se relaciona jurídicamente con ellos; (iii) que las transferencias o dotaciones a ESMAR se realizan para financiar el coste de los servicios públicos encomendados, en base a unos estudios de viabilidad económica, no determinándose su cuantía con anterioridad a la realización de los servicios, sino fijándose al final del ejercicio, en función del déficit en que se haya incurrido y para paliarlo; (iv) que las cantidades percibidas no minoran el precio de la prestación, solo se destinan a financiar de forma general la prestación de los servicios públicos que realiza; y, (v) que el importe de las subvenciones no guarda proporción con el volumen de servicios prestados (p. e. no se tiene en cuenta la cantidad de residuos recogidos o los metros de calle pintados) sino por el coste global de los servicios y el resultado de cubrir el déficit de explotación.

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

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 las 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 IVA 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[...]"

Con esa regulación se pretende que se corresponda con el valor total de los bienes o prestaciones entregadas. Si una subvención no se incluye en la base imponible, obviamente, el gravamen será menor, de ahí la importancia de diferenciar entre subvenciones vinculadas al precio de otras en la que esa vinculación no se produce. Ha de existir por tanto un vínculo entre la subvención y el precio, no en vano la subvención equivale, en este contexto, a la contraprestación, tanto conceptual como cuantitativamente hablando. Es por ello que el importe de la subvención debe ser proporcional al servicio que se presta.

La Abogacía del Estado, en su escrito de interposición fechado el 11 de julio de 2018, considera de aplicación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el artículo 73 de la Directiva IVA, particularmente las SSTJUE de 27 de marzo de 2014, Le Rayon D,Or, C-151/13 y de STJUE de 29 de octubre de 2015, C-174/14, Saudaçor.

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 se 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 de la 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 sujetas 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.

Señala el Abogado del Estado que, teniendo en cuenta el carácter continuo y permanente 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, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de la sociedad, no puede, según se desprende de dicha sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, afectar en sí al vínculo existente entre la prestación de servicios y la contrapartida recibida.

Pues bien, como indicamos en el fundamento jurídico cuatro de nuestra sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), 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).

En la presente ocasión, como se ha indicado en los antecedentes, nos hallamos ante una subvención de esa naturaleza. Efectivamente, en el fundamento jurídico quinto de la sentencia impugnada se declara que "que para la determinación del importe del IVA que debía repercutirse al Ayuntamiento de Arganda del Rey se ha partido de un dato erróneo como es que se ha fijado de forma incorrecta la base imponible porque se han incluido en la misma las cantidades percibidas por ESMAR del Ayuntamiento denominadas subvenciones de explotación". La sentencia de instancia considera, pues, que las subvenciones que nos ocupan no son contraprestaciones mediante las que retribuyen prestaciones de servicios. No se produce la necesaria correlación o mejor dicho, no existe vínculo entre la subvención abonada y el servicio prestado. Lo que se considera acreditado esta vez, es que con la subvención lo que se hace es cubrir el déficit de funcionamiento. Las pérdidas y, por tanto, el importe de la subvención destinado a cubrir las mismas, no se fija con anterioridad a la realización de operaciones, puesto que no se cuantifican en función de ellas, sino que se fijan al final del ejercicio, en función del déficit en que efectivamente se haya incurrido. Esa es una diferencia sustancial con nuestra reciente sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. 1476/2019), Partimos de unos hechos distintos y, por tanto, las conclusiones jurídicas son diferentes.

A la vista de ello consideramos pertinente traer a colación nuestra ya citada sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), que sostiene que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

"Ha considerado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador ( sentencia de 15 de julio de

2004, Comisión/Finlandia, C-495/01, apartado 32). Esta solución es consecuencia de las siguientes consideraciones:

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

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).

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

Hemos de concluir, pues, que en las sumas que ESMAR recibe no concurren las características apuntadas en nuestra citada sentencia (no está vinculada al precio de las prestaciones de servicios dicha empresa, no entraña una ventaja o beneficio para los destinatarios finales de los servicios prestados, no se fija su importe previamente, ni siquiera a tanto alzado, en función del volumen de servicios prestados, su duración, el número de prestaciones, etc., por lo que no cabe reputarlas subvenciones ligadas al precio de los servicios que suministra. Tampoco pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. Los pagos que el Ayuntamiento realiza a ESMAR tienen la condición de subvenciones- dotación, a diferencia del caso enjuiciado en nuestra reciente sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. 1476/2019).

Por consiguiente, respondemos a la cuestión con interés casacional declarando que a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, las "subvenciones- dotación" pagadas a tanto alzado por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit, no deben considerarse como subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, no se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios que dicha sociedad presta al municipio.

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

Por las razones expuestas, no pueden acogerse las pretensiones de la Abogacía de Estado, dado que o que las cantidades que recibe ESMAR no son subvenciones vinculadas al precio y, por tanto, confirmamos que la sentencia impugnada se ajusta a derecho.

### **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.

## **F A L L O**

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 el anterior fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

2º.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1974/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde de la Administración General del Estado contra la sentencia de la Sección sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, dictada el 19



de diciembre de 2017 en el recurso núm. 71/2016 sobre Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 y 2010, que, consiguientemente, se confirma por ser ajustada a derecho.

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. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, 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.