

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081200

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de febrero de 2021

Sala 2.^a

R.G. 1984/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Obligación de adecuación del alcance comunicado de las actuaciones y consecuencias del incumplimiento. Alega la entidad la extralimitación del procedimiento inspector en relación con el IVA del ejercicio 2015 respecto del alcance inicialmente comunicado, solicitando que se declare la nulidad de la resolución recurrida. En el presente caso, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial emite comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación relativas al IVA, ejercicio 2015, señalando que las actuaciones inspectoras tienen carácter parcial, limitándose a «verificar que la autoliquidación se ajusta a las anotaciones contenidas en los registros de facturas y que las cuotas deducidas reúnen los requisitos establecidos en los artículos 92 a 100 de la Ley 37/1992 del IVA». Ese alcance parcial es confirmado tanto en el acta de disconformidad como en el acuerdo de liquidación derivado del mismo.

La regularización practicada, consiste en incrementar la base imponible del IVA devengado a tipo reducido en el importe de las ayudas que la entidad ha percibido, por considerar que son parte del precio o contraprestación por el servicio de transporte que se presta a los viajeros.

Determinado el alcance expresado en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras y la regularización efectuada por la Dependencia Regional de Inspección, la cuestión que se debe resolver es si dicha regularización se corresponde con el alcance comunicado. Así, el Tribunal Central considera que en la medida en que el alcance se circunscribe a verificar que el contenido de las autoliquidaciones es conforme con el consignado en los libros registros y a comprobar el cumplimiento de los requisitos para deducir, mientras que la regularización incrementa la base imponible del IVA devengado, sólo cabe concluir que la Administración, en su comprobación, no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de inspección, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el art. 178.5 del RD 1065/2007 (RGAT).

En consecuencia, se aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones resulta relevante a los efectos previstos en el art. 148 de la Ley 58/2003 (LGT), que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado cuando las actuaciones inspectoras hubieran finalizado con liquidación provisional, como en el presente caso, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el art. 101.4.a) de la misma Ley.

Se trata de un defecto procedimental invalidante del acuerdo de liquidación dictado, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario. Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la Dependencia Regional de Inspección no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sino que realiza actuaciones de comprobación e investigación en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascendente que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación en relación con el IVA del ejercicio 2015 y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 34, 147, 148 y 239.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 178.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 3 y 54.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 35.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78 y 102.

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

Ley 7/1985 (LRBRL), art. 26.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de febrero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-01354-2018; 00-01984-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: S...

DOMICILIO: ... - España Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de febrero de 2021

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico-administrativa contra los acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 6 de febrero de 2018, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2012 a 2014, y de fecha 13 de marzo de 2018, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, período 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01984-2018	09/04/2018	10/04/2018
00-01354-2018	09/03/2018	13/03/2018

Las presentes reclamaciones fueron interpuestas contra los siguientes actos:

- Acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 6 de febrero de 2018, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2012 a 2014 y cuantía 2.747.787,43 euros (R.G. 1354/2018).

- Acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 13 de marzo de 2018, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, período 2015 y cuantía 389.801,93 euros (R.G. 1984/2018).

Segundo.

Con fecha 28 de diciembre de 2015, en relación con **XZ SL**, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de carácter general por los conceptos de Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2012 a 2014 y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 01/2012 a 12/2014.

Por otra parte, en fecha 29 de marzo de 2016 se notifica al obligado tributario escrito de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de fecha 24 de marzo de 2016 en el que se indica que las actuaciones de comprobación e investigación lo son por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 2015 y que «*las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y 178 del RGAT, limitándose a*

Verificar que la autoliquidación se ajusta a las anotaciones contenidas en los registros de facturas y que las cuotas deducidas reúnen los requisitos establecidos en los artículos 92 a 100 de la Ley 37/1992 del IVA.».

Como resultado de las actuaciones de comprobación realizadas se dictan sendos acuerdos de liquidación de fecha 6 de febrero de 2018, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2012 a 2014, y de fecha 13 de marzo de 2018, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, período 2015, de carácter definitivo y provisional, respectivamente, de los que resultan un importe total a pagar de 2.747.787,43 y 389.801,93 euros, y en los que se hace constar, en síntesis, lo siguiente:

"El sujeto pasivo recibió en los años comprobados una serie de subvenciones del Área Metropolitana de ..., que se detallan en el informe ampliatorio de las presentes actas.

Sirva decir que dichas subvenciones se calculan por diferencia entre los costes en los que incurre el obligado al prestar el servicio de transportes menos los ingresos que obtiene en función del número de viajeros y la tarifa media.

Las subvenciones así calculadas se incrementan o disminuyen en función de unos parámetros de calidad del servicio tales como puntualidad, no brusquedad en la conducción, limpieza de paradas y autobuses, información a viajeros, etc.

Los criterios de dichas subvenciones se encuentran en un acuerdo marco firmado antes del primer ejercicio que se comprueba en donde se establece la forma de cálculo de dicha subvención (...)

Decir que dichas subvenciones representan, aproximadamente, un 50% del total ingresos (incluidas las subvenciones) que obtiene el sujeto pasivo, y que sin dichas subvenciones no podría prestarse, por deficitario, el servicio o habrían de elevarse las tarifas.

(...)."

A continuación, y tras referirse al análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la doctrina de este Tribunal Central sobre la materia, contenido en el informe ampliatorio que acompaña a las actas de disconformidad, y por lo que al presente expediente interesa, resuelven lo siguiente:

"Según lo expuesto debe formar parte de la base imponible todo lo percibido por la prestación de un determinado servicio, dado que en caso contrario se produciría una menor recaudación al no gravar la totalidad de los servicios prestados.

Este gravamen es independiente de los fines públicos o privados perseguidos, pero es que en nuestro caso se trata de empresas privadas que prestan el servicio de transporte, el cual está expresamente excluido de los servicios no sujetos prestados por la Administración Pública.

Dado que la subvención se percibe como consecuencia de prestar un determinado servicio debe considerarse una contraprestación, y por tanto debe incluirse en la base imponible, dado que se exige que forme parte de la misma todo lo que se percibe por esa prestación del servicio.

Ha de existir por tanto un vínculo entre la subvención, y el servicio prestado, lo cual ha quedado demostrado por cuanto la subvención se concede a las empresas de transporte porque prestan dicho servicio, a cuyas empresas se les exigen unas condiciones de calidad y una serie de obligaciones para la prestación de un servicio adecuado. Por tanto es evidente el vínculo entre la subvención y la actividad. Cuestión distinta sería si la Administración Pública concediera una subvención a todas las empresas que hubieran incurrido en ciertas pérdidas, con independencia del sector que desarrollasen y con independencia de cómo prestan dicho servicio en cuanto a la calidad y otros aspectos se refiere. Es evidente que en ese caso se buscaría un objetivo económico de mantenimiento de empleo, actividad,...etc., pero en nuestro caso lo que se pretende es que se preste el servicio de transporte. La autoridad de transporte ha de prestar el servicio de transporte, el cual puede prestar a través de empresa pública o privada. En el caso de que la empresa sea privada prestará un servicio de transporte del que cobrará una remuneración en forma de precios del billete que paga el usuario y el resto en forma de subvención como contrapartida.

Dicha subvención hemos visto como no se exige que se vincule exhaustivamente a un determinado servicio concreto. Hemos observado cómo se incluye cuando se concede en base a la cuenta de explotación, o cuando es más o menos proporcional a los ingresos, pero es que incluso, debe someterse a tributación, cuando se concede a tanto alzado, e incluso cuando la subvención condiciona la propia existencia del servicio, de tal manera que sin la subvención no podría prestarse el servicio.

En nuestro caso cumple con la literalidad de la Ley debido a que se concede, entre otros, en base al número de servicios prestados y su tarifa media, para cubrir el déficit de explotación, y en el caso de los incentivos para mejorar la calidad.

Como expone la última sentencia analizada del TJUE al tratarse de servicios continuos de transporte no solo se trata, como en el caso de un taxi, de recoger un pasajero y dejarlo en su destino, sino de realizar una serie de recorridos, con sus paradas, con requisitos de calidad, limpieza, puntualidad, ...etc., por tanto una contrapartida

a tanto alzado para remunerar dicho servicio también se considera subvención vinculada al precio o contrapartida por el servicio dado que, como hemos visto, producen el mismo resultado.

En nuestro caso, también, la propia subvención condiciona la existencia del servicio, de tal manera que si no existiera subvención o bien habrían de elevarse las tarifas o bien suprimir el servicio debido a que dicha empresa privada no podría asumir las pérdidas continuas.

Por tanto, en nuestro caso se cumplen todos los requisitos para considerar que la subvención debe incluirse en la base imponible (...).".

Tercero.

Contra las liquidaciones referidas, en fechas 9 de marzo y 9 de abril de 2018 la entidad presentó ante este Tribunal Central sendos escritos de interposición de reclamación económico-administrativa.

Evacuado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, la reclamante presentó sus alegaciones, señalando, en síntesis, lo siguiente:

En relación con el acuerdo de liquidación provisional por el IVA del ejercicio 2015:

- Nulidad de la resolución recurrida por cuanto que el resultado de las actuaciones inspectoras no guarda relación con el alcance notificado de las mismas.

En relación con ambos acuerdos de liquidación:

- Aplicación de la doctrina de los actos propios.
- Incorrecta calificación de las aportaciones dinerarias para financiar el servicio público de transporte.
- La interpretación de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or, SARL y de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Saudaçor, contenida en las resoluciones es incorrecta y no resulta de aplicación en el presente caso.
- No aplicación al caso de la modificación operada en la Ley del IVA por la Ley 28/2014: efecto directo vertical inverso o descendente.
- Falta de identidad entre el supuesto de hecho analizado por el TEAC en su resolución de 25 de abril de 2017 (RG 223/2014), en la que se fundamenta la Inspección, y el presente caso.
- Considera de aplicación al caso la modificación operada en el artículo 78 de la Ley del IVA a través de la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.
- Naturaleza de subvenciones de capital de parte de las aportaciones recibidas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria citados en el encabezamiento.

Cuarto.

De acuerdo con lo expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, el motivo de la regularización efectuada por el órgano inspector en el procedimiento referido a la entidad reclamante, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), ejercicios 2012 a 2014 y en el ejercicio 2015, fue la realización de un ajuste en las autoliquidaciones presentadas por la entidad referida en los citados periodos consistente en incrementar la base imponible declarada a tipo reducido en el importe de las ayudas que la reclamante ha percibido efectivamente del Área Metropolitana de ... (AMX) por su consideración, conforme al artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), como parte del precio o contraprestación por el servicio de transporte que presta a los viajeros y que éstos no satisfacen.

Por consiguiente, en el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver sobre la inclusión o no en la base imponible del IVA de las subvenciones percibidas por la reclamante de la mencionada Administración Pública.

No obstante, se debe señalar que la reclamante formula alegaciones tanto formales, como de fondo o sustantivas. A estos efectos, hay que recordar que este Tribunal tiene una doctrina consolidada en relación a la prioridad de las cuestiones formales sobre las cuestiones de fondo. Así, podemos citar las resoluciones de 19 de septiembre de 2013 (RG 00/05860/2011) o de 21 de junio de 2012 (RG 00/00360/2010). Según la primera de ellas:

"A la hora de determinar las cuestiones a resolver y el orden de resolución de las mismas, debe recordarse el criterio de este TEAC relativo al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo.

Es cierto que la entidad formula como primera alegación que el tributo que debe gravar la operación controvertida es el IVA y no la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, de forma que lo que pretende es que este Tribunal se pronuncie sobre cual es el tributo aplicable, y que de forma subsidiaria alega nulidad del acto impugnado por defectos formales apreciados en la determinación de la base imponible de la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. Sin embargo, el indicado principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, impide que cuando un TEA anula el acto impugnado por defectos formales invalidantes, debe abstenerse de realizar declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Ni siquiera al amparo del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo tales pronunciamientos. El procedimiento es garantía y da seguridad para el obligado tributario sin que puedan ser objeto de una interpretación que conlleve una situación bifronte que afecte al derecho a la defensa del obligado tributario".

Por tanto, es doctrina de este Tribunal que han de resolverse las cuestiones de forma con prioridad al análisis de fondo y ello con independencia de que el reclamante plantee las cuestiones de forma con carácter subsidiario.

Por ello, procede analizar el cumplimiento de los requisitos formales antes de pronunciarse sobre el fondo

Quinto.

En primer lugar alega la entidad reclamante la extralimitación del procedimiento inspector en relación con el IVA del ejercicio 2015 respecto del alcance inicialmente comunicado, solicitando que se declare la nulidad de la resolución recurrida en la reclamación 1984/2018.

En particular, entiende que el resultado de las actuaciones inspectoras, la regularización de las subvenciones percibidas, no guarda relación con el alcance notificado de las mismas que, de acuerdo con la documentación que obra en el expediente, es el siguiente:

"El alcance de la actuación de comprobación e investigación es parcial por el Impuesto sobre el Valor Añadido 2015 al objeto de verificar que la autoliquidación se ajusta a las anotaciones contenidas en los registros de facturas y que las cuotas deducidas reúnen los requisitos establecidos en los artículos 92 a 100 de la Ley 37/1992 del IVA".

El artículo 34.1.ñ) de la Ley 58/2003, General Tributaria (en lo sucesivo LGT) recoge entre los derechos y garantías de los obligados tributarios "el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley". De este modo, el artículo 147 del mismo texto normativo al regular el inicio del procedimiento de inspección establece en su apartado segundo que "Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

En este sentido, debe señalarse que el artículo 148 de la LGT, relativo al alcance del procedimiento de inspección, dispone lo siguiente:

- "1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.*
- 2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.*
- 3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias."*

El desarrollo de este precepto se contiene en el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en lo sucesivo, RGAT), según el cual:

"1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y períodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial."

En el presente caso, tal como se expone en el antecedente de hecho segundo, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña emite comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015, señalando que las actuaciones inspectoras tienen carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 148 de la Ley 58/2003 y 178 del Real Decreto 1065/2007, limitándose a "verificar que la autoliquidación se ajusta a las anotaciones contenidas en los registros de facturas y que las cuotas deducidas reúnen los requisitos establecidos en los artículos 92 a 100 de la Ley 37/1992 del IVA".

Ese alcance parcial es confirmado tanto en el acta de disconformidad como en el acuerdo de liquidación derivado del mismo. En particular, en el antecedente de hecho primero del acuerdo de liquidación se afirma que las actuaciones han tenido carácter parcial y en el fundamento decimoséptimo se señala el carácter provisional de la liquidación.

La regularización practicada, como se ha expuesto, consiste en incrementar la base imponible del IVA devengado a tipo reducido en el importe de las ayudas que la reclamante ha percibido del Área Metropolitana de ..., por considerar que son parte del precio o contraprestación por el servicio de transporte que se presta a los viajeros.

Determinado el alcance expresado en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras y la regularización efectuada por la Dependencia Regional de Inspección, la cuestión que se debe resolver es si dicha regularización se corresponde con el alcance comunicado. Así, este Tribunal Central considera que en la medida en que el alcance se circunscribe a verificar que el contenido de las autoliquidaciones es conforme con el consignado en los libros registros y a comprobar el cumplimiento de los requisitos para deducir, mientras que la regularización incrementa la base imponible del IVA devengado, sólo cabe concluir que la Administración, en su comprobación, no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de inspección, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 178.5 del Real Decreto 1065/2007, anteriormente transcrito.

En consecuencia, este Tribunal aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 148 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado cuando las actuaciones inspectoras hubieran finalizado con liquidación provisional, como en el presente caso, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 101.4.a) de la misma Ley, en particular:

"4. [...]"

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente".

Se trata de un defecto procedimental invalidante del acuerdo de liquidación dictado, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario. Dicha retroacción viene impuesta por el segundo párrafo del artículo 239.3 de la LGT:

"Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la Dependencia Regional de Inspección no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sino que realiza actuaciones de comprobación e investigación en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascendente que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación en relación con el IVA del ejercicio 2015 y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación.

El criterio expuesto constituye doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central recogida, entre otras, en las resoluciones de 15 de diciembre de 2015, RG 3063/2013, y de 12 de diciembre de 2013, RG 4030/2011, referidas a la extralimitación de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto al alcance inicialmente definido.

Habiendo ordenado retrotraer las actuaciones en los términos expuestos, no procede entrar a conocer de ninguna otra cuestión planteada en relación con la reclamación 1984/2014.

Sexto.

De acuerdo con lo expuesto en el fundamento de derecho anterior, las restantes alegaciones formuladas por la entidad se analizan exclusivamente respecto de la reclamación 1354/18. De este modo, se alega por la reclamante la arbitrariedad del cambio de criterio de la Inspección, contrario al principio de seguridad jurídica, buena

fe y confianza legítima, argumentando la existencia de un procedimiento inspector previo en relación con las subvenciones y su incorporación en el denominador para el cálculo de la regla de prorrata en el que la Inspección consideró que se trataba de subvenciones no vinculadas al precio a diferencia del criterio mantenido en los acuerdos de liquidación ahora impugnados ante este Tribunal Central.

Por ello, hay que analizar si en el caso concreto resulta aplicable la denominada "doctrina de los actos propios" expresada en el conocido brocardo "venire contra factum proprium non valet", o, de forma más precisa el principio o derecho a la protección de la confianza legítima que debe regir en las actuaciones de la Administración y los obligados tributarios.

Este TEAC, siguiendo el camino marcado por el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada, se ha referido a la citada doctrina de los actos propios en diversas resoluciones como las de 17 de noviembre de 2015 (R.G. 05071/2012) ó 15 de febrero de 2018 (R.G. 04092/2015) cuando la Administración mediante sus actos y de forma suficientemente concluyente ha provocado en el obligado tributario una confianza legítima en que su actuación era correcta. Además, el principio de confianza legítima se reflejaba en el anterior artículo 3.1 de la Ley 30/1992, así como en el vigente artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que resulta aplicable al ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la LGT, este último como principio general que la Administración deberá respetar en su actuación. Igualmente el principio de la confianza legítima ha sido reconocido en el ámbito comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por ejemplo, la citada resolución de este TEAC de 17 de noviembre de 2015 (R.G. 05071/2012) expresa:

"Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario, recogida en múltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

En cuanto al principio de confianza legítima en el ámbito comunitario, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento séptimo se mencionan:

"Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable".

En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables".

En este mismo sentido, este TEAC, en resolución de 22 de febrero de 2018 (R.G. 44/2015 y acumulados), señalaba (el subrayado es nuestro):

"Las sociedades reclamantes indican que se produce esta situación como consecuencia de unas actuaciones inspectoras en ejercicios previos en los que produciéndose las mismas circunstancias respecto de algunos de los elementos regularizados en los acuerdos aquí impugnados no se practicó, respecto a los mismos, liquidación alguna. Asume la entidad reclamante una voluntad tácita de no regularizar el comportamiento de la interesada.

Sin embargo, no puede coincidir con ese criterio este TEAC, dado que, considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada, sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro sino se realizó en el pasado. Además, no es infrecuente el cambio de criterio respecto a determinadas situaciones cuando se entienda que la norma debe ser aplicada en un modo diferente a como se venía actuando previamente.

No obstante, la existencia de precedentes sí determina la necesidad de que el nuevo acto contrario al criterio hasta el momento triunfante se apoye en una argumentación suficiente. Esta exigencia guarda directa relación con la necesidad de motivación de los actos administrativos, que permita conocer a los administrados las razones que han llevado al órgano competente a adoptar un determinado acto para que, en su caso, puedan éstos fundamentar su oposición.

Se desprende de las resoluciones trascritas que es perfectamente posible apartarse de un criterio anterior cuando se motive dicha circunstancia. De hecho, el artículo 54.1.c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común [actual artículo 35.1.c) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas] obliga a motivar los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.

El Alto Tribunal se inclina claramente por esta conclusión en la sentencia de 11 de octubre de 2017 (recurso de casación 1714/2006), en la que, analizada la pugna que se da en casos como éste entre el principio de legalidad, por un lado, y de confianza legítima y seguridad jurídica, por otro, decanta por el primero:

"A estos efectos, procede distinguir entre la eficacia de los actos propios de la Administración y la vinculación de la Administración a los precedentes interpretativos aplicados en situaciones anteriores ya que, en el supuesto que se cuestiona, y empleando palabras del Tribunal Supremo (sentencia de 25 de febrero de 2000), no cabe hablar de "acto propio sino a lo más cambio de criterio e interpretación, lo cual es perfectamente válido".

(...)

Cosa distinta que pueda servir como elemento a valorar respeto de la formación de la legítima confianza en la propia demandante, como también alega, y esta junto con otras circunstancias y elementos, que a continuación se analizan supusiera, a criterio de la actora, la quiebra de los principios de legítima confianza, seguridad jurídica y de buena fe.

Procede analizar la actuación inspectora llevada a cabo por la Inspección de los Tributos respecto de los períodos de octubre de 2005 a mayo de 2008 y sus consecuencias en la aplicación de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima. La propia Inspección reconoce que se procedió a regularizar los citados períodos pero que no fueron regularizados los "Call Tv" al no haber sido comprobados.

Como pone en evidencia la parte recurrente la doctrina de los actos propios y la aplicación del principio de confianza legítima en relación con el de seguridad jurídica y el de buena fe, ha sido acogida abiertamente en la jurisprudencia emanada en el ámbito tributario. No puede obviarse que el principio de confianza legítima ha tenido cabida en nuestro derecho positivo mediante la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 3 de enero, (aplicable al presente caso por motivos temporales) al recoger en el art. 3, nº. 1, párrafo 2º, que: «Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima», expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: «En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente». Cierto es que tanto el Estatuto del Contribuyente como la Ley 58/2003, hacen referencia en varias ocasiones al principio de seguridad jurídica, sin embargo ninguna mención se hace en las leyes tributarias a la confianza legítima. No obstante ningún inconveniente existe para reconocer su aplicación en este ámbito, no ya por su carácter de principio general y manifestación del principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9 de la CE, pues la tutela de la confianza legítima es un principio inherente a todas las relaciones de derecho público, como expresión de los principios generales de rango constitucional, sino también, y especialmente, porque

como se ha indicado se reconoce expresamente en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, remitiéndose el art. 7.2 de la LGT, al regular las fuentes normativas del Derecho tributario declara el carácter supletorio de las Disposiciones Generales de Derecho Administrativo.

Valga de ejemplo lo dicho en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015, en la que se dice que:

«La doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad se ha inclinado por esta última cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado. Pueden consultarse en este sentido las sentencias de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03 , FJ 3º), 26 de abril de 2010 (casación 7592/05 , FJ 7º), 4 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 7219) (casación 3262/12 , FJ 2º), 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11, FFJJ 4º y 5º), 6 de marzo de 2014 (casación 2171/12 , FJ 5º), 26 de noviembre de 2014 (casación 2878/12, FJ 4º) y 15 de enero de 2015(casación 1370/13 , FJ 4º)».

Ahora bien, si con carácter general dentro en el ámbito de las relaciones de Derecho público prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, que se quebraría de entender válidas las actuaciones de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de la existencia de un precedente de ésta, en el ámbito tributario, por su propia naturaleza y la proyección aflictiva que su aplicación genera, alcanza especial intensidad este principio, único en el que cabe desenvolverse el principio de confianza legítima; por tanto, la confianza legítima generada por actuación propia tiene su proyección en el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no respecto de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho público, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos; **la confianza debe ser legítima, esto es, dentro de la legalidad.**

(...)

Lo cual conduce al conflicto por el enfrentamiento entre el principio de confianza legítima con el de el interés público, debiéndose decantar el mismo a favor del interés público, al poseer este prevalencia y primacía sobre la confianza legítima. No puede obviarse que el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, sometido al principio de legalidad, es definido en el artículo 20 de la LGT , «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», otorgándole la ley la función de configurar el tributo, y como se ha puesto de manifiesto, así los pronunciamientos jurisprudenciales, los "Call Tv", en los períodos que nos ocupa, en cuanto "rifa", configuraban el hecho imponible que lo sujetaban a la tasa; es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.

Todo lo cual ha de llevarnos a rechazar las pretensiones de la demandante."

La reclamante aduce la existencia de un criterio contrario del ahora mantenido por la Inspección fijado en un procedimiento inspector por los ejercicios 1998 y 1999 llevado a cabo con dicha sociedad en relación con la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata ex artículo 102 de la Ley del IVA, según redacción vigente con anterioridad a la reforma llevada a cabo por la Ley 3/2006, de 29 de marzo. La referencia a dicho procedimiento se efectúa en diversos momentos de la tramitación de las actuaciones que originaron los acuerdos de liquidación que son objeto de impugnación ante este TEAC, entre otros en las alegaciones a la propuesta de liquidación que fueron desestimadas por la Inspección en el acuerdo de liquidación por el IVA de los ejercicios 2012 a 2014 señalándose al efecto lo siguiente (Fundamento de derecho séptimo):

"Finalmente, en cuanto a la alegación relativa a la pretendida vulneración de la doctrina de los actos propios, debe recordarse que la eventual modificación de los criterios de interpretación de las normas puede obedecer a una dinámica jurídica que se base en una razonable y natural evolución, por lo que no puede entenderse que todo cambio de criterio infringe necesariamente la doctrina de los actos propios, siendo así que la Administración no queda vinculada indefinidamente por sus anteriores actuaciones, máxime cuando, como es el caso, entre los precedentes invocados y la situación actual median cambios en el criterio jurisprudencial y administrativo acerca del tratamiento de las subvenciones o aportaciones públicas. En este sentido, además de en la resolución de 25 de abril de 2017, el TEAC se ha pronunciado sobre la cuestión en dos resoluciones, de 15 de abril y de 24 de mayo de ese mismo año, que, aunque relativas a la prestación del servicio público de radio y televisión por parte de una corporación pública y dos sociedades que de ella dependen, remarcan que lo trascendente no es en sí la

denominación que se dé en el contrato a las cantidades que reciben éstas últimas de los presupuestos de la Comunidad Autónoma, "sino la finalidad y la relación o vinculación existente entre los servicios que presta la sociedad y la contrapartida recibida, independiente de su denominación". El TEAC señala, en dichos expedientes, que la Comunidad Autónoma presta a los ciudadanos el citado servicio público de radio y televisión, y con tal fin realiza el encargo al grupo XXX (y al hacerlo, ejerce sus prerrogativas de poder público), grupo a quien fija "unas obligaciones de programación, duración y contenido". Y así, "cuando la Administración territorial establece una partida en sus presupuestos denominada 'aportación' o similar que cubre el coste de todos los servicios que presta la sociedad a la Administración (...) que se le han encomendado, debe considerarse que estamos ante una contraprestación que debe incluirse en la base imponible."

Asimismo, en la fase procedimental oportuna ante este TEAC se presenta escrito de alegaciones en el que vuelve a hacerse referencia a los referidos procedimientos, con extractos de las actas resultantes de los mismos. Debe hacerse notar que no consta dicha documentación en el expediente, correspondiendo a la interesada la carga de probar lo que pretende.

No obstante lo anterior, se debe poner de manifiesto la suficiencia de la motivación de la regularización efectuada, lo que lleva en todo caso a concluir que el cambio de criterio es admisible, sin que pueda aceptarse que se haya vulnerado la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima.

Séptimo.

Entrando a analizar las cuestiones de fondo alegadas, el artículo 78 de la Ley del IVA regula la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios disponiendo lo siguiente en la redacción vigente hasta el 9 de noviembre de 2017:

"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. (...)"

La redacción del artículo transcrita anteriormente es la que debe ser aplicada en el presente supuesto pues estuvo vigente hasta el 9 de noviembre de 2017 y los períodos objeto de regularización, a los que se refiere la reclamación 00-01354-2018, comprenden 2012 a 2014. El citado apartado 3º se modificó a partir de dicha fecha por la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, si bien al no encontrarse vigente en la fecha de devengo del impuesto de los períodos regularizados no resulta de aplicación, por lo que debe desestimarse lo alegado por la reclamante al respecto.

Por su parte, la Directiva 2003/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, Directiva IVA) regula la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios en su artículo 73 disponiendo lo siguiente:

"En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones."

A este respecto, es relevante destacar la jurisprudencia comunitaria.

De entrada, hemos de hacer referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 22 de noviembre de 2001, asunto C-184/00, Office des produits wallons ASBL, primera sentencia dictada sobre el particular, en la que el TJUE señaló cuanto sigue (el subrayado es nuestro):

"12. No obstante, ha de destacarse que el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA. Para que una subvención esté directamente vinculada al precio de tales operaciones, en el sentido del artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, es necesario además, como observó acertadamente la

Comisión, que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente 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 prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto.

13. Para comprobar si la subvención constituye tal 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. Debe señalarse también que el compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta. Esta relación entre la subvención y el 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.

14. Así pues, corresponderá 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 del servicio obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, 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 éstos. El órgano jurisdiccional deberá 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.

15. En el litigio principal, teniendo en cuenta que, con arreglo al convenio marco, el 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 identificable como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA.

16. Como señaló acertadamente la Comisión, 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 fuera, se podría acreditar la existencia de una relación directa entre dicha subvención y la venta de las publicaciones periódicas que edita el OPW.

17. Por lo demás, 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.

18. Teniendo en cuenta lo anterior, procede responder a las cuestiones planteadas que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que 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. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación."

Del contenido de la sentencia que se ha transcrito se pueden deducir ciertos principios rectores de la integración de subvenciones en la base imponible del impuesto:

1º. La subvención debe abonarse a la entidad subvencionada, con el fin de que ésta realice una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al impuesto; operación de la que constituye -en todo o en parte- la contraprestación, de modo que el beneficiario, cuando realiza la operación, ya adquiere el derecho a percibir la subvención. La referencia del derecho a la obtención de la subvención al momento de realización de la operación, esto es, de su devengo, se incardina en la jurisprudencia del mismo TJUE en cuanto a la necesaria toma en consideración, a esta fecha, del total de elementos relativos a la operación (sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments).

Como el mismo Tribunal indica, circunstancias tales como que los bienes o servicios subvencionados se puedan comercializar por debajo de su coste o el hecho de que la subvención se condicione a su provisión, de suerte que desaparezca en la hipótesis de que cese dicha provisión, han de ser tenidas en consideración por los Tribunales de instancia a estos efectos.

2º. Los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio deben obtener una ventaja de la subvención concedida al beneficiario; de ahí que el precio que éstos deban satisfacer se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio; es decir, la subvención debe constituir un elemento de determinación del precio finalmente exigido. Por tanto, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador debe permitirles, objetivamente, vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que se verían obligados a exigir de no mediar la subvención.

3º La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable, no siendo preciso, sin embargo, que su importe corresponda, exactamente, a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta; basta que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, resulte significativa.

De igual modo, hemos de citar la sentencia de 13 de junio de 2002, asunto C-353/00, Keeping Newcastle Warm, en la cual el TJUE se pronunció acerca de la inclusión en la base imponible de una subvención a tanto alzado relacionada con determinados servicios de asesoramiento energético, cuyo importe venía limitado por una cantidad dineraria máxima, que nunca se podía sobrepasar, lo que daba lugar a que su relación con el precio de los servicios prestados no fuera estricta y directamente proporcional, concluyendo el TJUE que: "*una cantidad como la abonada en el asunto principal forma parte de la contrapartida de una prestación de servicios y está incluida en la base imponible de dicha operación a efectos del impuesto sobre el valor añadido*".

Finalmente, debe destacarse el contenido de la sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, que así establece (el subrayado es de este Tribunal):

"27. En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que el litigio principal versa en esencia sobre si un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» está incluido en el ámbito de aplicación del IVA y debe tenerse en cuenta para calcular la prorata de deducción.

28 Por consiguiente, la cuestión debe entenderse en el sentido de que tiene por objeto, en esencia, a saber, si el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados efectuadas a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

29 Para dar respuesta a esta cuestión, es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24).

30 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y que, con independencia de la situación particular de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, apartados 23 y 25).

31 Toda vez que el artículo 73 de la Directiva IVA, que ha sustituido al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es en esencia idéntico a esta disposición, la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes y sus desarrollos posteriores se aplican mutatis mutandis a este artículo 73.

32 Ahora bien, debe declararse que las RPMD perciben la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal abonada por la caja nacional del seguro de enfermedad como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan, según diferentes fórmulas, a sus residentes.

33 En efecto, en primer lugar, como reconoció Rayon d'Or en la vista, las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes.

34 En segundo lugar, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 56).

35 El que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trate no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede,

contrariamente a lo que sostiene Rayon d'Or, romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.

36 Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, EU:C:2002:200, apartado 40).

37 Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.

38 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA."

En el análisis de esta sentencia y de sus mandatos conviene tener presente, para comenzar, que la misma fue dictada sin conclusiones del Abogado General, lo que obliga a hacer referencia al Estatuto del TJUE, Anexo a los Tratados, cuyo artículo 20 dispone que: "si considera que el asunto no plantea ninguna cuestión de derecho nueva, el Tribunal de Justicia podrá decidir, oído el Abogado General, que el asunto sea juzgado sin conclusiones del Abogado General".

Se deduce de lo anterior que los criterios interpretativos vertidos por el TJUE en su sentencia constituyen la concreción de los que había indicado con anterioridad en su jurisprudencia sobre la materia, sin que la sentencia de marzo de 2014 venga a analizar cuestiones de derecho novedosas, sino a reiterar los principios interpretativos ya establecidos con anterioridad, de ahí que no entendiéndose necesario el análisis que en otros supuestos realiza el Abogado General.

Los hechos a los que se refiere esta sentencia, cuya exposición es relevante en lo que a esta Resolución se refiere, se exponen en la misma sentencia. Así, en ella se indica que la controversia vino referida al tratamiento de las ayudas recibidas por las residencias para personas mayores dependientes (en lo sucesivo, «RPMD»), señalándose al respecto lo siguiente:

"14 A tenor del artículo L. 174-7 del Code de la sécurité sociale:

«Los gastos derivados de los cuidados médicos prestados a los asegurados sociales y a los beneficiarios de la ayuda social en los establecimientos y servicios indicados en el artículo L. 162-24-1 serán sufragados por los regímenes de seguro de enfermedad o de ayuda social, conforme a las modalidades establecidas por reglamento, eventualmente mediante la fijación de sumas a tanto alzado.»

15 Con arreglo al artículo L. 313-12 del code de l'action sociale et des familles, las RPMD que hayan firmado un convenio plurianual con el Presidente del conseil général y la autoridad competente del Estado percibirán una suma a tanto alzado global relativa a las prestaciones de cuidados que realizan.

16 El artículo R. 314-158 del code de l'action sociale et des familles reza del siguiente modo:

«Las prestaciones realizadas por los centros o los establecimientos mencionados en el artículo L. 313-12 [...] incluyen:

- 1º una tarifa diaria correspondiente al alojamiento;
- 2º una tarifa diaria correspondiente a la dependencia;
- 3º una tarifa diaria correspondiente a los cuidados.»

17 El artículo R. 314-161 del code de l'action sociale et des familles dispone:

«La tarifa correspondiente a los cuidados cubre las prestaciones médicas y sanitarias necesarias para tratar enfermedades físicas y psíquicas de las personas que residen en el establecimiento y las prestaciones sanitarias correspondientes a los cuidados vinculados a la situación de dependencia de las personas acogidas.»

18 Según las indicaciones del tribunal remitente, las modalidades de cálculo de la «suma a tanto alzado por cuidados» tienen en cuenta el número de residentes que vive en cada establecimiento y su nivel de dependencia, apreciados con arreglo a los criterios establecidos en los artículos R. 314-170 y R. 314-171 del code de l'action sociale et des familles, y los coeficientes fijados sobre la base de datos históricos determinados a escala nacional y actualizados anualmente en función de los gastos medios de todas las RPMD."

Se infiere pues que el tanto alzado que caracterizaba las subvenciones concedidas en este caso por medio de los convenios plurianuales que se suscribían por las RPMD venía dado por la forma en que se cuantificaban las subvenciones, que atendían a los días y número de personas alojadas en cada una de dichas residencias y al estado de necesidad de las mismas.

De la sentencia del TJUE referida pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1º. La base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado. Es este un criterio general, confirmado por numerosas sentencias del TJUE, sobre el que no es necesario insistir.

De igual modo, para considerar que una prestación de servicios se ha efectuado a título oneroso no se exige que la contraprestación se obtenga directamente del destinatario, sino que puede también obtenerse de un tercero. El hecho de que el beneficiario directo de la prestación del servicio sea un tercero (el usuario final) no rompe el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida. Al igual que el anterior, estamos ante un principio general en la aplicación del impuesto.

2º. Cuando la prestación de servicios se caracteriza por la disponibilidad permanente del prestador, para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones respectivas, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación individualizada y puntual, efectuada a voluntad de un usuario.

Esta referencia a la disponibilidad para la prestación, que se infiere en el asunto Le Rayon d'Or SARL de la suscripción de los convenios plurianuales antes referidos, encuentra igualmente su referencia en otros pronunciamientos del TJUE, como son la propia sentencia de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00, Kennemer Golf, a la que se hace referencia en el asunto C-151/13, o la más reciente de 3 de septiembre de 2015, asunto C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company.

3º. El hecho de que los servicios prestados no estén definidos a priori, ni sean individualizados, y que, además, la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado, tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios y la contrapartida recibida.

De la jurisprudencia comunitaria sobre la materia pueden extraerse los criterios generales determinantes de la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA. Son los siguientes:

1º. Las subvenciones o ayudas que deben formar parte de la base imponible del tributo deben estar vinculadas a entregas de bienes o prestaciones de servicios a cuya provisión se condicionen. Dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios pueden concretarse en la disponibilidad a su prestación por parte del empresario o profesional que las recibe.

2º. El importe de la subvención o ayuda ha de ser determinable a la fecha de realización de las operaciones o de devengo del impuesto.

3º. Las ayudas o subvenciones han de incidir en el precio de las operaciones; no obstante, no es necesario que la citada incidencia sea exacta, bastando con que se produzca un efecto proporcional de reducción de precio cuando se concede la subvención para que esta deba considerarse vinculada al mismo y, como tal, base imponible del tributo.

En esta misma línea establecida por la jurisprudencia comunitaria se ha pronunciado este TEAC en resoluciones de 20 de noviembre de 2014 (R.G. 1360/2011), 17 de marzo de 2015 (R.G. 7068/2013), 25 de abril de 2017 (R.G. 223/14) y 25 de junio de 2019 (R.G. 8356/2015), que merecen la calificación de doctrina.

Asimismo la Audiencia Nacional se ha pronunciado en igual sentido, pudiendo citarse la reciente sentencia de 31 de enero de 2020 (rec. nº 294/16) o la de 31 de diciembre de 2018 (rec. nº 449/17) que, a su vez, ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en fecha 4 de febrero de 2020 (rec. de casación nº 1476/19).

Conviene diferenciar la situación en que una entidad ha incurrido en pérdidas que son puntualmente asumidas o sufragadas por quien le concede una subvención o ayuda, hipótesis en la cual bien puede asumirse que la misma carece de vinculación alguna con el precio de los bienes o servicios comercializados por la entidad en pérdidas, de aquella otra en la que una entidad comercializa sistemáticamente bienes o servicios por debajo de su coste, dándose el caso de que ha suscrito algún tipo de acuerdo o convenio marco que le garantiza la cobertura de la diferencia con ayudas o subvenciones, hipótesis en la cual, como hemos visto, y en los términos que hemos analizado, la jurisprudencia comunitaria dispone su necesaria inclusión en la base imponible del tributo.

Octavo.

En el caso concreto que analizamos resulta que nos encontramos ante una entidad mercantil, cuyo objeto social es la prestación de servicios de transporte de viajeros por carretera, que, en los ejercicios a los que se refieren los acuerdos impugnados, se presta en las siguientes líneas en régimen de concesión:

Línea LINEA_1
Línea LINEA_2
Línea LINEA_3
Línea LINEA_4
Línea LINEA_5
Línea LINEA_6
Línea LINEA_7
Línea LINEA_8
Línea LINEA_9
Línea LINEA_10
Línea LINEA_11
Línea LINEA_12

En este sentido, debe señalarse que la competencia sobre el transporte terrestre que transcurre íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña corresponde a la Generalitat de Catalunya, conforme a lo establecido en sus respectivos Estatutos de Autonomía. Asimismo, de acuerdo con la legislación básica de régimen local (Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, LRBRL), los municipios con una población superior a 50.000 habitantes están obligados a prestar el servicio de transporte colectivo urbano de viajeros (artículo 26 de la LRBRL).

Conforme a la legislación de régimen local catalana (Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley municipal y de régimen local de Cataluña y Ley 31/2010, de 3 de agosto), los servicios de transporte colectivo urbano o metropolitano, obligatorios en los casos de municipios de más de 50.000 habitantes, pueden ser financiados "*con aportaciones del Área Metropolitana de ..., con tarifas satisfechas por los usuarios y percibidas por el gestor o gestora del servicio como ingresos propios de derecho privado, o bien con una combinación de ambas formas de financiación*".

La entidad reclamante tiene adjudicada, mediante contrato de gestión indirecta, la concesión del servicio público de transporte de viajeros por carretera de las líneas mencionadas. En virtud de dicho contrato, recibe periódicamente aportaciones económicas del Área Metropolitana de ... (AMX), ente local supramunicipal integrado por diversos municipios de ... con competencias en materia de transporte y movilidad, destinadas a cubrir el déficit que contractualmente se prevé inicial, estructural y consustancial al servicio, así como atender a las modificaciones introducidas en el régimen de prestación del servicio regulado en dicho contrato y en los distintos convenios marco suscritos por la reclamante. En particular, dichas aportaciones traen causa, entre otras, de las siguientes modificaciones normativas:

- Decreto de Gerencia de la EMT de fecha 9 de enero de 2009 por el que se modifican los horarios de la línea LINEA_7.
- Decreto de Gerencia de la EMT de fecha 14 de abril de 2009 por el que se modifican los itinerarios de la línea LINEA_7.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 23 de abril de 2009 por el que se aprueba la mejora del servicio de...
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 23 de abril de 2009 por el que se aprueba la mejora del servicio de la línea LINEA_11.
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la EMT de fecha 4 de junio de 2009 por el que se aprueba el plan de innovación y mejora de la calidad de la red del servicio público de transporte regular de viajeros presentado por las empresas ... y **XZ, SL** que se concreta en un conjunto de planes individualizados de renovación de la flota, formación, inspección, ampliación de las instalaciones y mejora de los parámetros de explotación con el objetivo de modernizar y adecuar los servicios a los requerimientos de la movilidad sostenible.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 22 de octubre de 2009 por el que se modifican los itinerarios de las líneas LINEA1, LINEA_10 y LINEA_11
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 11 de noviembre de 2009 por el que se aprueba la prolongación de la línea LINEA_8.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 21 de enero de 2010 por el que se aprueba la prolongación de la línea LINEA_1.

- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 4 de marzo de 2010 por el que se mejora la regularidad de paso de las líneas LINEA_5 y LINEA_6.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 20 de mayo de 2010 por el que se prolonga los itinerarios de las líneas LINEA_10, LINEA_3 y LINEA_4.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 16 de septiembre de 2010 por el que se modifican los horarios de la línea LINEA_8.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 21 de octubre de 2010 por el que se aprueba la ampliación y mejora del servicio público de transporte de viajeros entre ... y ... mediante la incorporación de un nuevo itinerario L13 con un intervalo de paso de 20 minutos los días laborables y de 60 los sábados.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 18 de noviembre de 2010 por el que se modifican los itinerarios de la línea LINEA_4.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 3 de marzo de 2011 por el que se modifican los horarios de la línea LINEA_1.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la AMX de fecha 13 de diciembre de 2011 por el que se modifican los horarios de las líneas LINEA_3 y LINEA_4.
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la AMX de fecha 6 de marzo de 2012 por el que se aprueba la modificación de la línea LINEA_7 con la finalidad de mejorar la puntualidad y cobertura territorial.
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la AMX de fecha 8 de mayo de 2012 por el que se aprueba la modificación de la línea LINEA_2 con la finalidad de prolongar el itinerario hasta ... los sábados y festivos.
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la AMX de fecha 24 de julio de 2012 por el que se aprueba la modificación de la línea LINEA_8 con la finalidad de reducir el tiempo de trayecto y mejorar la cobertura del ámbito
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la AMX de fecha 6 de noviembre de 2012 por el que se aprueba la modificación de la línea LINEA_9 con la finalidad de mejorar la cobertura del transporte público a
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la AMX de fecha 30 de abril de 2013 por el que se aprueba la modificación de los itinerarios de las líneas LINEA_13 y LINEA_10 y 12 con la finalidad de mejorar la accesibilidad y la cobertura territorial del servicio.
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la AMX de fecha 30 de abril de 2013 por el que se aprueba la modificación de la línea LINEA_4 y los horarios de la línea LINEA_13 en días festivos con la finalidad de mejorar la accesibilidad a y aumentar la capacidad de la línea LINEA_13.
- Acuerdo del Consejo Metropolitano de la AMX de fecha 25 de marzo de 2014 por el que se aprueba la modificación de los itinerarios de las líneas LINEA_10 y LINEA_2 con la finalidad de mejorar la accesibilidad y la cobertura territorial del servicio.
- Acuerdo de la Junta de Gobierno de la EMT de fecha 22 de julio de 2014 por el que se modifican los horarios de la línea LINEA_10.

A la vista de las consideraciones hechas en el fundamento de derecho anterior, procederemos al análisis de las ayudas recibidas por la reclamante. De la documentación que obra en el expediente y de lo recogido en el acuerdo de liquidación relativo al IVA ejercicios 2012 a 2014 objeto de impugnación, resulta, por un lado, que el concepto que figura en las notas de abono por la liquidación de las compensaciones económicas recibidas es el de "déficit del transporte" y, por otro, que el cálculo de tales compensaciones establecidas en el acuerdo de gestión indirecta del servicio público de transporte regular de viajeros se determina por la diferencia entre los costes de explotación del servicio y los ingresos calculados en función del número de viajeros y tarifa media, incrementándose o disminuyéndose en función de unos parámetros de calidad del servicio tales como puntualidad, no brusquedad en la conducción, limpieza de paradas y autobuses, información a viajeros, etc.

Por tanto, las ayudas tienen por objeto subvencionar el déficit generado en la prestación del servicio público de transporte regular de viajeros por carretera, de uso general y permanente, como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones impuestas en el contrato de gestión de servicio público y en los planes de innovación y mejoras introducidas posteriormente. La cuantía de la subvención resulta de la diferencia negativa entre los ingresos obtenidos y los gastos subvencionables corregida por un sistema de incentivos y penalizaciones ligadas al cumplimiento de unos objetivos de viajes, gestión y calidad.

De acuerdo con lo anterior, por la concesión para la gestión de un servicio público de transporte regular de viajeros, la entidad reclamante se obliga al cumplimiento de una serie de condiciones de prestación del servicio por lo cual percibe, al margen de los ingresos tarifarios que le corresponden, unas subvenciones que tienen por objeto el equilibrio financiero de la entidad, garantizando así una rentabilidad económica suficiente que, en otro caso, no se alcanzaría por la debilidad de los flujos de viajeros, subvenciones que no se determinan en función del número de viajeros transportados, sino como resultado de sus cuentas de explotación. A tal fin, la correspondiente Administración Pública se compromete a abonar la diferencia entre los costes de explotación y los ingresos tarifarios y demás regulados y cubre, por lo general, un cierto margen de beneficio.

Se trata, en definitiva, de garantizar al concesionario, por la asunción de la prestación del servicio público de transporte, al menos, la cobertura de los costes de explotación del servicio así como, cuando así esté previsto, el margen normal de beneficio industrial correspondiente a esta actividad, los cuales se calculan de acuerdo con un modelo de costes establecido por la Administración. Puesto que lo cobrado por la entidad reclamante de los ingresos tarifarios, derivados de la venta de los títulos de transporte, no es suficiente para hacer frente a los gastos de prestación del servicio de transporte, la entidad debe percibir transferencias de la Administración Pública con la que ha contratado la gestión de dicho servicio para cubrir el déficit de explotación. Y esto es así por cuanto el precio fijado para los títulos de transporte por dicha Administración, titular de la competencia en materia de transporte público, no cubre los gastos de funcionamiento para la prestación de los servicios, por lo que se ve abocada a completar dicho precio para poder garantizar su prestación ya que, de otro modo, el precio del título de transporte debería ser superior al abonado por los usuarios.

Constan en el expediente las modificaciones introducidas por la AMX al contrato de gestión indirecta del servicio público de transporte de viajeros en régimen de concesión adjudicado a la entidad reclamante y los informes emitidos en virtud del mismo correspondientes a los cálculos de las compensaciones otorgadas en los períodos objeto de comprobación, en los que se establecen las condiciones y términos de concesión de las referidas subvenciones. De acuerdo con dichas condiciones, tal y como se ha expuesto, se garantiza a la reclamante lo que podríamos denominar un precio de equilibrio que debe abarcar, como mínimo, los costes de prestación y, en su caso, un beneficio a favor de la concesionaria, cuya no cobertura con los ingresos tarifarios y otros extraordinarios previstos hace entrar en juego la compensación.

Estas cantidades, en opinión de este TEAC, funcionan de facto como una retribución mínima para la entidad reclamante que complementa la constituida por los ingresos tarifarios que percibe de los usuarios y, como tal, esas compensaciones son una parte del precio o contraprestación que retribuye el servicio que presta aquella. Son cantidades a las que la entidad reclamante tiene derecho, y obligatorias y exigibles para la Administración Pública concedente. Por ello, la reclamante se comprometió, en el correspondiente contrato de gestión indirecta, a prestar el servicio de transporte público regular de viajeros.

Por tanto, se trata de unas cantidades que constituyen parte de la contraprestación y que, por tanto, forman parte, de acuerdo con el artículo 78.Uno de la Ley del IVA, de la base imponible del impuesto, en el servicio de transporte que la entidad reclamante presta a los usuarios del transporte público; aunque una parte del precio no la satisfagan los propios usuarios sino que se cubra o financie por las Administraciones Públicas con las que ha suscrito un convenio o contrato.

También podría considerarse a las referidas compensaciones como integrantes de la base imponible del IVA devengado por la entidad reclamante en cuanto subvenciones vinculadas directamente al precio (artículo 78.Dos.3º de la Ley del IVA, según redacción vigente en los ejercicios objeto de comprobación), al tratarse de cantidades que se satisfacen en atención a un contrato (son previsibles), están vinculadas a la realización de determinadas operaciones (los servicios de transporte que se pretende incentivar) y dan lugar a una reducción muy significativa en el precio de los referidos servicios, lo que se infiere del hecho de que, precisamente, estas subvenciones entran en juego en la medida en que los ingresos tarifarios, incididos por el bajo precio del título de transporte fijado por la Administración Pública competente, resultan insuficientes para cubrir el funcionamiento del servicio.

Se configura, de este modo, un sistema que tiende a compensar el déficit tarifario (motivado por el establecimiento de unas tarifas a pagar por el usuario, inferiores a las que, financieramente, lo equilibrarían) de la entidad reclamante como prestadora del servicio, con el abono de unas compensaciones económicas adicionales, vinculadas directamente al volumen de los servicios por ella prestados.

Por tanto, carece de lógica excluir de la base imponible que corresponde a los servicios prestados por la reclamante esas compensaciones tarifarias cuyo importe, en última instancia, va a depender de las tarifas que deben abonar los usuarios para adquirir los títulos de transporte. En efecto, no parece razonable que la base imponible de la prestación del servicio se haga depender de una decisión de tipo político-administrativo que, por definición, tratará de alejar lo máximo posible (para hacer más atractivo el uso del transporte público para los ciudadanos) el precio que deba satisfacer el usuario, de esa otra tarifa o "precio de equilibrio" (la que se garantiza al concesionario), que, como tal, equilibra el sistema, y que permite cubrir la totalidad de los costes reales en condiciones normales de productividad y de organización y que, por tanto, se puede asimilar con más exactitud (mucho más que la tarifa fijada para los títulos de transporte) con el importe de la contraprestación que acabarían abonando los usuarios.

En consecuencia, a juicio de este Tribunal, esas compensaciones tarifarias encajan, adecuadamente, en el concepto de pago por tercero que, in fine, incorpora el apartado Uno del artículo 78 de la Ley del IVA para delimitar la base imponible del impuesto.

En el presente caso, resulta claro que la "contraprestación" de los servicios de transporte público de viajeros no sólo alcanzó al precio que pagaron los usuarios para adquirir los correspondientes títulos de transporte, sino también a las compensaciones tarifarias que, como pago por tercero (en este caso, financiado por la Administración Pública con la que la reclamante suscribió el contrato), trataban de neutralizar la diferencia entre el aludido "precio de equilibrio" y el precio satisfecho por los usuarios.

La citada compensación tiene una relación directa con la parte de la contraprestación pagada efectivamente por el usuario, puesto que el precio que se considera adecuado para el viajero, con la finalidad de potenciar el servicio de transporte público, condiciona la cuantía de la compensación que deberá recibir el operador (en nuestro caso, la reclamante); puesto que es lógico que éste debe acabar percibiendo, como suma de ambas partidas, un importe tal que le permita cubrir *"la totalidad de los costes de explotación del transporte en las condiciones señaladas en el correspondiente contrato de gestión de servicio público y permitirán una adecuada amortización de aquellos activos necesarios para su prestación y que hayan de ser aportados por el contratista, así como, un razonable beneficio empresarial, en circunstancias normales de productividad y organización"* (artículo 19.2 de la Ley 16/1987 de Ordenación de los Transportes Terrestres).

En el mismo sentido se ha pronunciado la Inspección al señalar, en el informe ampliatorio que acompaña a las Actas de disconformidad que obra en el expediente, lo siguiente:

"En nuestro caso es claro y notorio que las empresas de transporte prestan un servicio de transporte de calidad y reciben como contrapartida, de un lado la parte que les corresponde por el pago de los billetes que abonan los usuarios, pero de otro lado reciben una subvención, que en este caso no es a tanto alzado sino en función de los servicios prestados, sin cuya subvención o bien no se prestaría el servicio puesto que se incurriría en cuantiosas pérdidas continuas, o bien habrían de elevarse los precios de los billetes que abonan los usuarios. Por ello tanto el precio del billete como la subvención es la total contrapartida por el servicio prestado que percibe la empresa de transportes. Si solo se cobrara el billete los gastos serían muy superiores a los ingresos, por tanto el resto de la contraprestación se abona en forma de subvención, pero al empresario le debiera ser indiferente la forma y de quien proviene su retribución total. El servicio tiene un coste y por tanto un precio de venta, si parte se abona en precio de billete y parte en subvención. Debe ser indiferente, por lo que la subvención forma parte de la contrapartida por el servicio."

Como señalan la Directiva de IVA y la Ley de IVA la base imponible viene concretada en una operación 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 (como reiteradamente ha señalado el TJUE, entre otras muchas en sentencias de 13 de junio de 2002, asunto C-353/00, Keeping Newcastle Warm; de 3 de septiembre de 2015, asunto C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company; y de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or; la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio facilitado).

De lo expuesto, no cabe sino concluir la existencia de una relación directa entre las ayudas recibidas por la entidad reclamante y la prestación del servicio público de transporte. Se trata de subvenciones percibidas para sufragar los gastos que le supone a la entidad prestar el servicio anteriormente mencionado y que complementan los ingresos propios percibidos de terceros en el ejercicio de su actividad. Por tanto, a la luz de la jurisprudencia comunitaria señalada y de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, las subvenciones percibidas por la reclamante de la AMX deben formar parte de la base imponible del impuesto confirmando así la liquidación practicada por la Inspección.

Noveno.

Finalmente, no puede acogerse aquí la alegación de la reclamante de considerar en parte las subvenciones percibidas como subvenciones de capital dado que, como se ha expuesto, las subvenciones que son objeto de regularización tienen por finalidad lograr el equilibrio económico-financiero del prestador de un servicio público deficitario, como lo es el servicio público de transporte regular de viajeros, de forma que parte de la contrapartida por la prestación de tal servicio a precios inferiores a los que lograrían el equilibrio económico es asumida por la Administración Pública titular del citado servicio. De esta forma, solo en el caso de que los ingresos obtenidos por la prestación del servicio en las condiciones fijadas en el contrato de gestión indirecta de prestación del servicio público de transporte regular de viajeros suscrito por la reclamante no cubrieran la totalidad de los costes relacionados en dicho contrato, la Administración Pública competente, en el presente supuesto, la AMX, vendría obligada a abonar la correspondiente subvención.

Por consiguiente, de lo anterior no puede derivarse que la subvención que finalmente deba abonarse pueda calificarse, aunque sea en parte, de subvención de capital toda vez que para ello sería necesario que la misma se concediera para la adquisición de bienes concretos sin estar condicionada a ningún otra circunstancia. En la medida en que, en nuestro caso, la concesión de la misma depende de que se obtengan unos ingresos que se consideren insuficientes para cubrir los costes de prestación del servicio, entre los que se computan los correspondientes a la adquisición de autobuses para tal prestación, su abono no responde a la necesidad de adquirir bienes concretos, obligación que es asumida por la reclamante en el contrato de prestación, sino a cubrir el déficit que el establecimiento de precios inferiores al de equilibrio genera en la misma.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.