

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

Referencia: NFJ084512

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 25 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 590/2018

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvención vinculada directamente al precio.** Las cantidades percibidas por el Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid (CRTM) en el concepto de compensaciones tarifarias, es decir, las aportaciones provenientes de las Administraciones Públicas consorciadas -Estado, Comunidad de Madrid, Ayuntamientos- que percibe el Consorcio y distribuye entre los operadores de transporte para compensar a los mismos por el establecimiento de tarifas a cargo de los usuarios inferiores al precio de equilibrio, tienen el carácter de subvenciones vinculadas al precio. Siguiendo lo establecido por la jurisprudencia europea, es elemento determinante de las subvenciones vinculadas al precio que los destinatarios finales de los servicios prestados paguen una tarifa o un precio por los mismos que se vea reducido como consecuencia de las aportaciones realizadas por la Administración, circunstancia que aquí se cumple. [Vid., SAN, de 19 de diciembre de 2017, recurso nº 71/2016 (NFJ071762), confirmada por STS, de 15 de octubre de 2020, recurso nº 1974/2018 (NFJ079407)]. Esta conclusión refleja la posición actual de esta Sección, que supone un cambio respecto de la mantenida sobre esta cuestión en la SAN, de 31 de enero de 2011, recurso nº 115/2010 (NFJ041923), que venía a seguir distintos pronunciamientos del Tribunal Supremo que se mostraban favorables a considerar esta clase de "compensaciones tarifarias" como subvenciones dotación, con la consecuencia de excluirlas del concepto de subvenciones vinculadas al precio. En su demanda, explica el CRTM que la doctrina del TJUE resulta aplicable a los supuestos de relaciones jurídicas en las que únicamente intervienen tres sujetos: ente público que subvenciona, la entidad que presta el servicio y el usuario. Sin embargo, es un hecho incontrovertido que el Consorcio, que percibe los fondos de las entidades pública consorciadas, retribuye a las empresas que materialmente prestan el servicio, quienes le facturan con el IVA correspondiente, deduciéndose el CRTM la totalidad de dicho IVA. Al propio tiempo, el CRTM emite en su propio nombre el billete de transporte que cobra a los usuarios, incluyendo en el precio el IVA correspondiente a la parte que corresponde sufragar a los mismos. Esta circunstancia, así como el hecho de que se deduce el IVA repercutido por los prestadores materiales del servicio de transporte, evidencian que el Consorcio es sujeto pasivo del impuesto. Y no puede negarse tampoco que interviene en la prestación del servicio de transporte -aunque no sea materialmente el que traslada a los viajeros- llevando a cabo una actividad indispensable para que dicho servicio se materialice, tal y como está configurado: recibe la subvenciones de las entidades públicas consorciadas que las conceden, las distribuye entre las empresas operadoras del transporte y se relaciona con el usuario final a quien emite el título de transporte -el billete- en su propio nombre. Con base en lo anterior, la base imponible que los operadores repercuten al CRTM por la prestación material del servicio de transporte debe ser igual a la que el CRTM factura por idéntico servicio a los usuarios, incluyendo, por tanto, las compensaciones tarifarias. [Vid., STS, de 12 de noviembre de 2009, recurso nº 10362/2003 (NFJ036931), y SAN, de 3 de diciembre de 2018, recurso nº 449/2017 (NFJ078183), confirmada por STS, de 22 de junio de 2020, recurso nº 1476/2019 (NFJ078181)]. *Voto particular.*

**PRECEPTOS:**

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

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

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

**PONENTE:***Don Francisco de la Peña Elías.*

Magistrados:

Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA

Don MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

Don MARIA JESUS VEGAS TORRES  
Don RAMON CASTILLO BADAL

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000590 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 5759/2018

Demandante: COMUNIDAD DE MADRID

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

**S E N T E N C I A N º :**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veinticinco de octubre de dos mil veintiuno.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 590/18 promovido por la COMUNIDAD DE MADRID contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de junio de 2018, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas presentadas frente a los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el concepto de IVA, ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013. Ha sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba solicitando se dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución impugnada, así como de los acuerdos de liquidación de los que aquélla trae causa

**Segundo.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dictase sentencia por la que se confirmasen los actos recurridos en todos sus extremos.

### **Tercero.**

Pendiente el recurso de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 5 de mayo de 2021.

### **Cuarto.**

Mediante Providencia de 11 de junio de 2021 se acordó turnar la ponencia al Magistrado Ilmo. Sr. D. Francisco de la Peña Elías, al manifestar la ponente inicialmente designada su intención de formular voto particular frente al criterio mayoritario de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Es objeto de impugnación en este proceso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de junio de 2018, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas presentadas frente a los acuerdos que la misma resolución recurrida describe del siguiente modo:

- Acuerdo de liquidación de fecha 20 de noviembre de 2014, A23 número 72423365, dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto impuesto sobre el valor añadido, periodos enero de 2010 a diciembre de 2012, inclusive.

- Acuerdo de liquidación de fecha 25 de noviembre de 2014, A23 número 72470642, dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto impuesto sobre el valor añadido, periodos enero de 2010 a diciembre de 2013, inclusive.

La demanda resume como antecedentes que precedieron al dictado de la resolución recurrida, y que coinciden con los que resultan del expediente administrativo y con los que refleja la misma resolución del TEAC, los siguientes:

1.- Con fecha 8 de abril de 2014 se notificó al Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid (en adelante, CRTM) el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por parte de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos comprendidos en el año 2010. Actuaciones posteriormente ampliadas a los periodos comprendidos en los años 2011 a 2013. Dichas actuaciones de comprobación e investigación supusieron la conclusión de los procedimientos de solicitud de devolución de ingresos indebidos instados por el CRTM, relativos a los periodos correspondientes a los años 2010, 2011 y 2012.

2.- Con fecha 14 de mayo de 2014 el CRTM solicitó a la Inspección la regularización completa de los periodos comprendidos entre 2010 y 2013, con una solicitud de devolución acumulada de 335.736.025, 87 euros.

3.- El 30 de junio de 2014 la Inspección tributaria extendió al CRTM un Acta en disconformidad por el IVA de los años 2010, 2011 y 2012 (Acta A02 número de referencia 72423365), otro Acta en disconformidad por el IVA de 2013 (Acta A02 número de referencia 72423331) y un tercer Acta, de conformidad, por el IVA de 2013 (Acta A01 número de referencia 79232943); si bien esta última fue dejada sin efecto mediante Acuerdo del Inspector Jefe de 23 de julio de 2014.

4.- Con fecha 24 de julio del mismo año el Inspector Jefe dispuso que se completaran las actuaciones a que hacían referencia las Actas en disconformidad referidas.

5.- Con fecha 31 de octubre de 2014 la Inspección tributaria extendió al CRTM un Acta en disconformidad por el IVA de 2013, con un número de referencia A02 72470642, de la que se derivaba un importe a devolver de 17.039.837, 62 euros, modificando la solicitud de devolución realizada por el CRTM mediante la declaración-liquidación correspondiente al mes de diciembre de 2013, en la que se solicitó una devolución de 37.729.380, 95 euros.

6.- Tras las correspondientes alegaciones, con fecha 20 de noviembre de 2014 fue notificado al CRTM Acuerdo de liquidación dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el que se confirmó la propuesta de regularización contenida en el Acta de disconformidad A02- 72423365, correspondiente al Impuesto sobre el Valor

Añadido, ejercicios 2010, 2011 y 2012, que acordaba confirmar las autoliquidaciones presentadas en su día por el CRTM y desestimar las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, por las que el CRTM reclamaba la devolución de 266.769.818,02 euros.

7.- Con fecha 26 de noviembre de 2014 fue notificado al CRTM Acuerdo de liquidación, dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el que se confirmó la propuesta de regularización contenida en el Acta de disconformidad A02-72470642, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2013, del que se derivaba una deuda a devolver al CRTM por importe de 17.039.837, 62 euros, que corrige el importe consignado por el CRTM a devolver mediante su autoliquidación de diciembre de 2013 de 37.729.380, 95 euros, y se desestima la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los periodos de enero a noviembre de 2013, de las que derivaba una devolución adicional de 68.966.207, 94 euros a su favor.

8.- Contra los referidos acuerdos de liquidación el CRTM presentó sendas reclamaciones económico-administrativas (47/2015 y 60/2015, respectivamente) que, acumuladas, fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante resolución de 19 de junio de 2018, contra la cual el Consorcio interpuso el recurso contencioso administrativo que dio origen al presente proceso.

## Segundo.

Como se precisa en la demanda, la primera cuestión a resolver es la relativa a si procede o no incluir en la base imponible del IVA correspondiente al servicio de transportes prestado por el Consorcio recurrente a los usuarios el importe de las compensaciones tarifarias, es decir, las aportaciones provenientes de las Administraciones Públicas consorciadas -Estado, Comunidad de Madrid, Ayuntamientos- que el CRTM recauda y distribuye a los operadores de transporte para compensar a los mismos por el establecimiento de tarifas a cargo de los usuarios inferiores al precio de equilibrio.

Pues de no proceder dicha inclusión existiría, dice el Consorcio, un ingreso indebido realizado por el CRTM a favor de la Hacienda Pública estatal en aquellos periodos objeto de controversia en los que el incluyó las compensaciones tarifarias en la base imponible del IVA autoliquidado, resultando procedente la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad actora.

Pone de relieve que, frente a la posición mantenida por la AEAT y refrendada por el TEAC, la base imponible del IVA correspondiente al servicio de transporte prestado a los usuarios no debe incluir el importe de la compensación tarifaria como como consideró ya esta Sala de la Audiencia Nacional en sentencia de 31 de enero de 2011, dictada en el procedimiento ordinario 115/2010.

Una vez declarado ello, el Consorcio plantea como segunda cuestión a resolver la determinación de a quien correspondería percibir la devolución de dicho ingreso. Y sostiene al efecto que "... la devolución ha de realizarse al CRTM, pues dado el sistema de precios públicos máximos establecido, el Consorcio asumió el importe del IVA que debieron haber soportado los usuarios. En efecto, el IVA cuya devolución se reclama por el CRTM no es el correspondiente al precio del billete que recae en el usuario, sino el que corresponde a las compensaciones tarifarias; es decir, en el precio del billete que abonan los usuarios del transporte no se repercute todo el IVA, siendo la parte del IVA correspondiente a las compensaciones tarifarias (que no fue soportada por éstos y sí por el CRTM) la que es objeto de reclamación y cuya devolución ha de realizarse, por consiguiente, al CRTM".

Respecto de la primera de las cuestiones suscitadas, es incuestionado que la financiación del servicio de transporte que prestan las empresas operadoras del mismo se produce, por un lado, mediante el cobro de la tarifa que pagan los usuarios; y, por otro, por las compensaciones pagadas por las Administraciones Públicas consorciadas y que distribuye el Consorcio entre las empresas operadoras de los servicios de transporte.

En cuanto a las tarifas pagadas por los usuarios al adquirir el billete o título de transporte, es también pacífico que se consideran contraprestación de los servicios prestados por el Consorcio a los usuarios y forman parte de la base imponible del IVA.

El problema se plantea con las aportaciones que proceden de las Administraciones Públicas consorciadas, que el CRTM ha de entregar a las empresas operadoras del servicio de transporte, respecto de las cuales destaca el Consorcio que "Los operadores de transporte reciben las compensaciones, por lo que la base imponible del IVA que repercuten al CRTM incluye el precio correspondiente más la compensación; sin embargo, el CRTM sólo recibe como contraprestación el precio que abonan los usuarios, respecto de las compensaciones tarifarias es un simple canalizador de las mismas (ente instrumental)".

No nos detendremos en el análisis de la naturaleza, competencias y funciones del CRTM por estar ampliamente descritas en la sentencia de 31 de enero de 2011, recurso núm. 115/2010, antes citada y conocida por ambas partes pues son las mismas que intervienen ahora en este proceso. Sentencia en la que se apoya el Consorcio recurrente y que transcribe la normativa que le resulta de aplicación, constituida por la Ley 5/1985, de 16 de mayo, de la Comunidad de Madrid, que lo creó, y que fue modificada por Ley 6/2002, de 27 de junio.

Tan solo merece recordarse, extremo en el que insiste la entidad demandante, que, conforme al artículo 1, apartados 1 y 2, de la Ley 5/1985, de 16 de mayo, de creación del Consorcio Regional de Transportes Públicos

Regulares de Madrid: "1. El Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid, que se crea mediante la presente Ley, es la entidad con personalidad jurídica y patrimonio propios, mediante la que se articula la cooperación y participación de la Comunidad de Madrid y de los Ayuntamientos de la misma en la gestión conjunta del servicio de transporte público regular de viajeros.

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

También nos remitimos a la precisión que en aquella sentencia se hace acerca de los dos períodos que han de distinguirse en relación a la financiación del Consorcio -hasta el 31 de diciembre de 2002, y a partir de esa fecha-, y a la evolución experimentada en los pronunciamientos judiciales sobre esa cuestión, que culminan en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009, recurso núm. 10362/2003.

Dicha sentencia confirmó el criterio mantenido por esta Sala de la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de octubre de 2003, recaída en el recurso núm. 706/2000, y según el cual las aportaciones realizadas al Consorcio Regional de Transportes de Madrid por entidades públicas tienen el carácter de "... transferencia presupuestaria que no conlleva contraprestación", considerando que "Las subvenciones a favor de entidades públicas sujetas al régimen de Derecho público son transferencias presupuestarias y no "subvenciones" en sentido estricto. Sobre este punto, como recuerda la recurrente se pronunció la STC 13/1992, de 6 de febrero, en estos términos:

"Dentro de las subvenciones, y en lo que respecta a las cuestiones aquí planteadas, conviene distinguir por una parte aquellas que responden una finalidad o acción de fomento, y por otra, las llamadas "subvenciones-dotación" frecuentemente incluidas en los Presupuestos Generales del Estado y que, si bien formalmente caracterizadas como subvenciones, en realidad encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y que sólo impropia o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto, constituyendo en realidad transferencias presupuestarias para asegurar la suficiencia financiera del ente público receptor (como es el caso de las subvenciones a las Entidades Locales destinadas a asegurar su equilibrio financiero) o, sencillamente, una forma de financiación del mismo" (F.J. 6º).

El Tribunal Supremo incide en esta interpretación y razona lo siguiente:

"Entrando sobre el fondo del asunto, el Tribunal de instancia entiende que las subvenciones a favor de las entidades públicas sujetas al régimen de Derecho Público, son transferencias presupuestarias y no subvenciones en sentido estricto, dentro de lo que la STC 13/1992, definió como "subvenciones-dotación", que encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y que sólo impropia o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto, constituyendo en realidad transferencias presupuestarias para asegurar la suficiencia financiera del ente público receptor o sencillamente una forma de financiación del mismo. Por lo que, examinada las circunstancias del caso, comparte con la demandante, que la relación jurídica derivada de la actuación es en todo caso más compleja de lo que aparece en las actuaciones aportadas ya que incluye a distintos sujetos, y no concurren los presupuestos legalmente exigidos por los arts. 78, dos, 3 y 17.2.3. de la Ley 30/1985, pues la recurrente es un ente meramente instrumental que no puede prestar servicios...".

Como decimos, el Tribunal Supremo avaló esta interpretación con apoyo en el criterio ya seguido en otras sentencias anteriores -cita las de 10 de marzo de 2000, recurso núm. 4040/1995; 15 de junio de 2006, recurso núm. 5218/2001; ó 20 de febrero de 2007, recurso núm. 7081/2001-y en la doctrina fijada por el TJUE sobre la determinación del concepto de contraprestación vinculada directamente al precio de la operación (se remite a la sentencia Office des Produits Wallons ASBL y el Estado Belga de 22 de noviembre de 2001, en la que se trataba de dilucidar si las subvenciones de funcionamiento que cubrían parte de los gastos de explotación de la empresa debían incluirse en la base imponible del IVA).

Sobre la base que proporcionaban tales pronunciamientos, concluye el Tribunal Supremo lo siguiente:

"... el Consorcio es un ente meramente instrumental que no puede prestar servicios, lo que viene a ratificarlo la relación de compromisos que constituyen la contraprestación por la subvención a recibir:

- Realizar la gestión integrada de la explotación de las empresas mediante la aprobación de sus planes a medio plazo y de sus presupuestos anuales.
- Responsabilizarse del seguimiento de la ejecución de sus Presupuestos anuales y, en consecuencia, de las medidas correctoras necesarias, así como de las modificaciones a introducir en los Planes a medio plazo vigentes.
- Encargar anualmente la realización de una auditoría económico-financiera tal y como establece su cláusula 6. - Realizar con cargo a su presupuesto las aportaciones necesarias tal y como se establece en la Cláusula 3.

- Elevar a la Comisión de Precios de la Comunidad Autónoma de Madrid las propuestas de fijación de tarifas para las empresas afectadas.

- Responsabilizarse de conseguir de las Administraciones consorciadas las aportaciones necesarias de acuerdo con lo establecido en la cláusula 7.

- Controlar las inversiones anuales efectuadas por las empresas EMT y METRO, de forma que se cumplan los límites que se establecen en la cláusula 5.

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

De este modo, al rechazarse la vinculación entre la subvención percibida por el CRTM y el precio de los viajes, el Tribunal Supremo excluye que tales cantidades se consideren subvenciones vinculadas al precio en el sentido del artículo 78. Dos.3 de la Ley 37/1992 por lo que no podrían incluirse en el concepto de contraprestación a efectos de integrar la base imponible del IVA de acuerdo con el mismo precepto.

### Tercero.

Las anteriores conclusiones, sustentadas en buena medida en la doctrina fijada por el TJUE en la sentencia Office des Produits Wallons ASBL y el Estado Belga de 22 de noviembre de 2001, a la que se remite el Tribunal Supremo, entendemos que han de verse afectadas por el criterio que ha seguido después el mismo TJUE en otros pronunciamientos, significadamente las sentencias de 27 de marzo de 2014, Le Rayon D'Or, C-151/13, y de 29 de octubre de 2015, C-174/14, Saudaçor, dictadas en relación al alcance del artículo 73 de la Directiva IVA y el concepto de subvenciones vinculadas al precio.

Estos pronunciamientos del TJUE han inspirado las sentencias que esta Sección ha dictado en relación al mismo problema que ahora se plantea, es decir, el tratamiento, a efectos del IVA, de la prestación de servicios municipales de transporte por entidades subvencionadas.

La primera de dichas sentencias es la dictada con fecha 30 de noviembre de 2018 en el recurso núm. 449/17 y que, recurrida en casación, ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de junio de 2020, recurso de casación núm. 1476/19).

En dicha sentencia se analizaba si los denominados pagos por usuario y pagos por disponibilidad recibidos por la obligada tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza constituían una contraprestación de un servicio prestado al Ayuntamiento y, por tanto, no podían excluirse de la base imponible del IVA al que estaban sujetos, tesis de la Administración; o si, por el contrario, y como sostenía la entidad recurrente, tales pagos tenían la naturaleza de subvenciones no vinculadas al precio, sin incidencia alguna en el ámbito del impuesto.

Ha de decirse, además, que la entidad entonces recurrente era la SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA LOS TRANVÍAS DE ZARAGOZA, S.A. (SEMTRAZA) constituida por Consorcio TRAZA, S.A., con una participación del 80 por 100, y por el Ayuntamiento de Zaragoza, con una participación del 20 por 100.

Tras los razonamientos reflejados en la sentencia, a los cuales nos remitimos, consideramos que tales cantidades tenían el carácter de subvenciones vinculadas al precio en el sentido del artículo 78.Dos.3 de la Ley del IVA en su redacción vigente y en el del artículo 73 de la Directiva 006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual "En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones".

Y concluimos de este modo:

"El criterio que acogemos, favorable a que, como regla general, no queden al margen del impuesto las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, incluyendo las realizadas por los organismos de Derecho público, tiene apoyo en otros pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la UE, y así en la sentencia de 27 de marzo de 2014 Le Rayon D'Or (C-151/13) que aborda, precisamente, la interpretación que ha de darse al concepto subvenciones vinculadas al precio a los efectos de su inclusión en la base imponible del IVA.

En el caso entonces enjuiciado se analizaba la situación de una empresa que explotaba una residencia para personas mayores dependientes (RPMD en el texto de la sentencia) y que era retribuida por la Administración mediante una cantidad a tanto alzado, independiente de las concretas actuaciones asistenciales que la gestora pudiera llevar a cabo.

El Tribunal de Justicia entendió que se trataba de una subvención vinculada al precio y, por tanto, que había de integrar la base imponible del impuesto pese a no estar individualizada.

La sentencia (que relaciona, entre otros, como preceptos afectados el artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA, y su artículo 73, que sustituyó al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a, de la Sexta Directiva) describe los hechos del litigio principal y de la cuestión prejudicial planteada, y concluye lo siguiente:

"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 prorrata 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 (LA LEY 7672/2002), 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".

Las consideraciones reflejadas en esta sentencia del TJUE y el sentido de su decisión, junto con los razonamientos que venimos exponiendo, permiten concluir que en el supuesto que resolvemos las cantidades abonadas por el Ayuntamiento de Zaragoza a SEMTRAZA en concepto de pago por usuario (PPD) y pago por disponibilidad (PPD) han de integrar la base imponible del IVA, lo que obliga a desestimar el recurso".

Esta sentencia ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de junio de 2020, recurso núm. 1476/19 , en la cual declara que "... las cantidades que recibe SEMTRAZA del Ayuntamiento de Zaragoza deben considerarse subvenciones vinculadas al precio de los servicios que suministra, también deben considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad, y, por último, SEMTRAZA, en el marco del contrato de prestación del servicio de transporte descrito en los antecedentes, lleva a cabo prestaciones de servicio en favor del Ayuntamiento recibiendo a cambio determinadas cantidades, -los pagos PPU y PPD- como contraprestación".

En la sentencia hacíamos además referencia expresa al criterio seguido por esta Sección en sentencia de 19 de diciembre de 2017, dictada en el recurso núm. 71/2016, que entendió que las transferencias realizadas por un Ayuntamiento a una sociedad anónima íntegramente participada por el ente local que presta servicios de recogida de residuos, limpieza, alcantarillado, depuración de aguas, cuidado de parques y jardines, y que actúa como proveedor de determinados servicios sociales, transferencias cuyo objeto es cubrir su déficit de explotación anual, no pueden ser consideradas subvenciones vinculadas al precio.

Tal conclusión estaba sustentada en el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de mayo de 2011, recurso núm. 1974/2008.

Sin embargo, en aquel supuesto, y a diferencia de lo que ahora sucede, los destinatarios finales de los servicios prestados -recogida de residuos, limpieza, alcantarillado, depuración de aguas, cuidado de parques y jardines y determinados servicios sociales- no pagaban una tarifa o un precio por los mismos que pudiera verse reducido como consecuencia de las aportaciones realizadas por la Administración, elemento determinante de las subvenciones vinculadas al precio de acuerdo con la jurisprudencia europea citada.

Ha de tenerse en cuenta, además, que contra la sentencia de 19 de diciembre de 2017 interpuso el Abogado del Estado recurso de casación que fue admitido por auto de 4 de junio de 2018.

En dicho auto, y por lo que aquí interesa, se ponía de manifiesto de manera muy ilustrativa a los efectos que ahora discutimos, lo siguiente:

"2. El Tribunal Supremo ha recogido en varias resoluciones (aparte de las citadas por el Tribunal a quo , cfr. sentencias 15 de diciembre de 2010 -recurso de casación para la unificación de doctrina 51/2007; ES:TS:2010:7410 - y de 29 de marzo de 2012 -recurso de casación para la unificación de doctrina 256/2009; ES:TS :2012:2565 -) que, con carácter general, las «subvenciones-dotación» como la referida en el caso de autos no deben incluirse en la base imponible del IVA.

3. Sin embargo, el TJUE ha reconocido recientemente que, en algunos casos, determinadas subvenciones pagadas a tanto alzado a sociedades de capital privado o incluso público que prestan servicios a entes públicos se pueden incluir en la base imponible del IVA.

3.1. Así, en la citada sentencia de 27 de marzo de 2014 , Le Rayon d'Or , referida a una empresa que contrataba con un ente público y recibía un pago a tanto alzado para financiar prestaciones de cuidados personales, el TJUE ha reconocido que «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)», de manera que «el que las prestaciones de servicios dispensadas (...) 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»; y, en consecuencia, «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 [residencia para personas mayores dependientes] en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA» (apartados 36 a 38).

3.2. De igual modo, en la mencionada sentencia de 29 de octubre de 2015, Soudaço, con respecto a los pagos satisfechos a tanto alzado por la Región de las Azores a favor de una sociedad anónima íntegramente participada por tal ente público regional y que presta al mismo servicios relacionados con la salud, el TJUE ha determinado que «[a] la vista del carácter permanente y continuo de los servicios de planificación y gestión prestados por Soudaço, el hecho de que dicha compensación se fije, no en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de esta sociedad, no puede en sí 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 claramente establecidos (véase, en este sentido, la sentencia Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartados 36 y 37)» (apartado 36); y, por otro lado, que «[t]ampoco parece posible cuestionar el vínculo directo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida por el hecho de que, como sostiene Soudaço, la actividad de esta última tenga por objeto la ejecución de una obligación constitucional que incumbe exclusiva y directamente al Estado en virtud de la Constitución portuguesa, a saber, la obligación de crear un servicio nacional de salud universal y potencialmente gratuito que debe financiarse esencialmente con recursos públicos» (apartado 39).

#### **Cuarto.**

- 1. A la luz de la referida jurisprudencia del TJUE, no nos resulta evidente que las «subvenciones-dotación» transferidas a ESMAR por el Ayuntamiento de Arganda para cubrir su déficit anual se deban excluir de la base imponible del IVA, que se ha de tener en cuenta para la repercusión de las cuotas de dicho tributo por las prestaciones de servicios que realiza tal sociedad al citado municipio. Pudiera ser que la Sala a quo haya interpretado y aplicado el Derecho de la Unión Europea en aparente contradicción con la jurisprudencia del TJUE o, al menos, en supuestos en que podría resultar exigible la intervención de éste a título prejudicial, por lo que en el recurso de casación preparado está presente la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.f) LJCA. Al ser esto así, resulta innecesario examinar la otra presunción invocada por la Administración General del Estado para dar lugar a la admisión a trámite del recurso. Obviamente, con lo anterior se explicita que no se acoge la alegación realizada por la parte recurrida, en su escrito de oposición a la admisión del presente recurso, en la que se niega la concurrencia de interés casacional objetivo.

3. La cuestión jurídica a elucidar consiste en:

Determinar, a luz de la jurisprudencia reciente del TJUE, si las «subvenciones-dotación» pagadas a tanto alzado por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit, se deben considerar como subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas o como subvenciones no directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, incluir o no incluir en la base imponible del IVA por los servicios que dicha sociedad presta al municipio".

El recurso de casación ha sido finalmente resuelto en sentencia de 15 de octubre de 2020.

Por otra parte, esta Sección ha mantenido esta misma línea interpretativa en sentencia de 31 de enero de 2020, recurso núm. 294/16, hoy firme.

#### **Cuarto.**

Lo hasta aquí razonado permite concluir que las cantidades percibidas por el CRTM en el concepto de compensaciones tarifarias, es decir, las aportaciones provenientes de las Administraciones Públicas consorciadas que percibe el Consorcio y distribuye entre los operadores de transporte para compensar a los mismos por el establecimiento de tarifas a cargo de los usuarios inferiores al precio de equilibrio, tienen el carácter de subvenciones vinculadas al precio, con las consecuencias que de ello han de seguirse.

Esta conclusión refleja, en primer lugar, la posición actual de esta Sección, que supone un cambio respecto de la mantenida sobre esta cuestión en la sentencia de 31 de enero de 2011, recurso núm. 115/10, de constante invocación por la entidad demandante.

Al margen de otras consideraciones sobre el carácter meramente instrumental del CRTM, a las que nos referiremos a continuación, la citada sentencia dedica buena parte de su fundamentación jurídica a transcribir los pronunciamientos del Tribunal Supremo que se mostraban favorables a considerar esta clase de "compensaciones tarifarias" como subvenciones dotación, con la consecuencia de excluirlas del concepto de subvenciones vinculadas al precio y, por ende, del de contraprestación a efectos de integrar la base imponible del IVA. Criterio que, insistimos, hemos de abandonar por las razones expuestas en el fundamento anterior.

Ha de decirse, además, que el mismo CRTM, pese a incidir en su demanda en la necesidad de mantener la interpretación acogida en la sentencia de 31 de enero de 2011 y en la del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009, recurso núm. 10362/2003, ya mencionada, que rechazan la posibilidad de caracterizar las cantidades discutidas como subvenciones vinculadas al precio -también invoca en este sentido la modificación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido operada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público-

reconoce, no obstante, que las "... compensaciones tarifarias se consideran subvenciones vinculadas al precio, cuyos beneficiarios son los operadores de transporte ...".

Es decir, parece admitir -de manera ciertamente difícil de conciliar con los argumentos anteriores- que sí tendrían la naturaleza de subvenciones vinculadas al precio. Pero ello solo respecto de los prestadores materiales del servicio, no para el Consorcio, que sería un "ente de carácter meramente instrumental". Y es esta condición del CRTM el otro argumento en el que se sostiene la demanda que, también en este extremo, se remite a la solución adoptada en las dos sentencias antes citadas, la del Tribunal Supremo de 2009 y, siguiendo el criterio de esta, la de esta misma Sección de 31 de enero de 2011.

Como anticipábamos, el Tribunal Supremo dice literalmente que "el Consorcio es un ente meramente instrumental que no puede prestar servicios, lo que viene a ratificarlo la relación de compromisos que constituyen la contraprestación por la subvención a recibir...". Compromisos que relaciona a continuación. Y como conclusión, inmediatamente después de describir dichos compromisos, señala lo siguiente: "Todo ello, nos descubre, como así entiende la sentencia de instancia, que son transferencias presupuestarias dirigidas a cubrir necesidades de financiación o gastos de explotación, y que, en todo caso, su efecto final sobre el precio es solo indirecto. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar el recurso de casación".

No obstante, cabe preguntarse si esta consideración sigue vigente después de la doctrina fijada por el TJUE en las sentencias citadas, en particular de la de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or, de la que cabe extraer, como doctrina general, que la base imponible de la prestación de servicios debe estar constituida por todo aquello que se recibe como contrapartida por el servicio prestado sin que le afecte, cuando se trate de subvenciones, que las mismas no estén definidas a priori ni sean individualizadas, y el que se abonen en forma de una cantidad a tanto alzado.

En definitiva, el Tribunal de Justicia simplifica de manera notoria la mecánica del IVA por cuanto, caracterizada la subvención como vinculada al precio, la base imponible ha de incluir la totalidad de la contraprestación en la que se incluyen, evidentemente, las que en este asunto se denominan "compensaciones tarifarias". El servicio no se sufraga solo con el precio del billete, sino que requiere de tales compensaciones, y ello ha de determinar que se incluyan en la base imponible.

Es obligado plantearse en qué medida la intervención del Consorcio, con las funciones que le atribuye su normativa reguladora, implica que haya de entenderse modificado este esquema básico.

En su demanda, explica el CRTM que la doctrina del TJUE resulta aplicable a los supuestos de relaciones jurídicas en las que únicamente intervienen tres sujetos: ente público que subvenciona, la entidad que presta el servicio y el usuario. Se trataría, a su juicio, de una relación lineal en la que el ente público subvenciona, la empresa percibe la subvención y presta el servicio al usuario, y este retribuye a la prestadora por el servicio, de tal forma que la subvención es percibida directamente por la prestadora del servicio como contrapartida de tal prestación, lo que determina su inclusión en el ámbito de aplicación del IVA.

Sin embargo, en el caso enjuiciado aquí "se incorpora un nuevo sujeto con el que se relaciona en exclusiva la prestadora del servicio: el CRTM, que canaliza las subvenciones percibidas del ente público hacia la prestadora del servicio y percibe de los usuarios el precio que abonan por el servicio de transporte, pero no presta materialmente el servicio de transporte. Por tanto, de la doctrina del TJUE al interpretar el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al IVA ("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") se desprende la inclusión de la subvención en la base imponible del IVA porque la empresa prestadora del servicio es la que percibe la subvención y el precio que abona el usuario, pero en este caso hay dos prestaciones de servicios distintas, siendo propiamente la prestación de servicios que se da entre los operadores de servicios y el CRTM la que respondería a tal inclusión de la subvención en la base imponible, no la que se produce entre el CRTM y los usuarios, por cuanto el CRTM sólo percibe de los usuarios el precio, pero no la subvención".

Para dar respuesta a este argumento, es indispensable hacer una breve referencia a las relaciones que plantea la prestación del servicio del transporte de viajeros en este concreto supuesto.

Así, es incontrovertido que el Consorcio, que percibe los fondos de las entidades pública consorciadas, retribuye a las empresas que materialmente prestan el servicio, quienes le facturan con el IVA correspondiente, deduciéndose el CRTM la totalidad de dicho IVA. Al propio tiempo, el CRTM emite en su propio nombre el billete de transporte que cobra a los usuarios, incluyendo en el precio el IVA correspondiente a la parte que corresponde sufragar a los mismos. Esta circunstancia, así como el hecho de que se deduce el IVA repercutido por los prestadores materiales del servicio de transporte, evidencian que el Consorcio es sujeto pasivo del impuesto.

Y no puede negarse tampoco que interviene en la prestación del servicio de transporte -aunque no sea materialmente el que traslada a los viajeros- llevando a cabo una actividad indispensable para que dicho servicio se materialice, tal y como está configurado: recibe la subvenciones de las entidades públicas consorciadas que las

conceden, las distribuye entre las empresas operadoras del transporte y se relaciona con el usuario final a quien emite el título de transporte -el billete- en su propio nombre.

Partiendo de esta realidad, la posición mantenida por el Consorcio implica la vulneración de un principio básico en materia de IVA, cual es el de que la base imponible del impuesto la constituye la contraprestación correspondiente al servicio realizado, contraprestación que, en este caso, incluye no solo la tarifa satisfecha por el usuario, sino también la compensación tarifaria, verdadera subvención vinculada al precio como hemos venido razonando.

Como sabemos, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 dispone que "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", lo que no es sino mero trasunto de lo establecido en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la base imponible del IVA que los operadores repercuten al Consorcio por la prestación material del servicio de transporte -y que este, insistimos, se deduce en su totalidad-, no puede ser distinta de la que factura después el CRTM por idéntico servicio a los usuarios -no se plantea en este caso el percibo de comisiones o retribuciones por su intervención-.

La cuestión relativa a que el Consorcio habría asumido entonces una carga que no le corresponde al no poder repercutir a los usuarios el IVA correspondiente a la compensación tarifaria es una circunstancia que no permite alterar aquel principio.

Por tanto, es obligado desestimar el recurso sin que a ello obste la alegación relativa a la modificación de la Ley del IVA operada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, puesto que dicha modificación no es aplicable *ratione temporae* al presente supuesto en atención a los ejercicios afectados. Circunstancia que concurría también, y que se resolvió en el mismo sentido, en el supuesto analizado en la sentencia de esta Sección de 3 de diciembre de 2018, recurso 449/17, ya citada, confirmada en casación por la del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2020, recurso núm. 1476/2019.

En cualquier caso, la eventual aplicación de la nueva redacción del artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992 conduciría a considerar que no estamos ante una subvención vinculada al precio, lo que, como ya hemos dicho, y con las matizaciones también expuestas, ha sido reconocido de manera expresa en la demanda.

Sin que proceda hacer consideración alguna sobre la segunda cuestión principal planteada en la demanda -devolución de las cantidades que, a juicio del CRTM, fueron indebidamente ingresadas-, atendido el criterio que acogemos respecto de la primera y principal.

#### **Quinto.**

Las costas habrán de ser satisfechas por la parte actora con arreglo a lo prevenido en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

### **FALLAMOS**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de junio de 2018, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas presentadas frente a los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el concepto de IVA, ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013. Resoluciones que declaramos ajustadas a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es susceptible de recurso de casación, que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

Magistrados firmantes de la Sentencia: Presidenta D<sup>a</sup> BERTA SANTILLAN PEDROSA, D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS, D<sup>a</sup> MARIA JESUS VEGAS TORRES Y D. RAMON CASTILLO BADAL.

que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula la magistrada D<sup>a</sup> María Jesús Vegas Torres a la sentencia dictada por la Sala con fecha de 25 de octubre de 2021, en el recurso tramitado con el número 590/2018, interpuesto por el Consorcio Regional de Transportes

Públicos Regulares de Madrid (CRTM), contra la resolución de 19 de junio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de las reclamaciones económico- administrativas nº 47/2015 y 60/2015, interpuestas por el Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid contra el acuerdo de liquidación de 20 de noviembre de 2014, A02 nº 72423365, y el acuerdo de liquidación de fecha 25 de noviembre de 2014, A02 nº 72470642, respectivamente, ambos dictados por el Jefe de la Oficina de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Con todo el respeto que me merece la decisión adoptada en la Sentencia, expreso mi voto particular, con objeto de poner de manifiesto que, a mi juicio, debió ser estimada la pretensión ejercitada en la demanda y, en consecuencia, anulada la resolución impugnada y los acuerdos de liquidación de los que aquélla trae causa, por las razones que paso a exponer.

Como se recoge en la Sentencia dictada por la Sala ( Sección 6ª), la primera cuestión que planteaba la parte recurrente en su demanda era la relativa a determinar la procedencia o no de incluir en la base imponible del IVA correspondiente al servicio de transportes prestado por el Consorcio Regional de Transportes de Madrid (CRTM) a los usuarios el importe de las compensaciones tarifarias (aportaciones provenientes de las Administraciones Públicas consorciadas -Estado, Comunidad de Madrid, Ayuntamientos- que el CRTM recauda y distribuye a los operadores de transporte para compensar a los mismos por el establecimiento de tarifas a cargo de los usuarios inferiores al precio de equilibrio.

Frente a la posición mantenida por la AEAT y refrendada por el TEAC en la resolución objeto de recurso, el Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid sostuvo en su demanda que la base imponible del IVA correspondiente al servicio de transporte prestado a los usuarios no debe incluir el importe de la compensación tarifaria, resultando, en consecuencia, procedente la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad actora en aquellos periodos objeto de controversia en los que se incluyó las compensaciones tarifarias en la base imponible del IVA autoliquidado, pues existiría un ingreso indebido realizado por el CRTM a favor de la Hacienda Pública estatal.

Para fundamentar su postura, la parte recurrente se remitió a lo resuelto por esta Sala en sentencia de 31 de enero de 2011, dictada en el procedimiento ordinario 115/2010, favorable a la exclusión de las compensaciones tarifarias de la base imponible del IVA correspondiente al servicio prestado a los usuarios y a lo resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009, recurso núm. 10362/2003, que confirmó el criterio mantenido por esta Sala de la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de octubre de 2003, recaída en el recurso núm. 706/2000, también interpuesto por el Consorcio Regional de Transportes Públicos de la Comunidad de Madrid, en aquel caso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de mayo de 2000, relativa a Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pues bien, el recurso de casación resuelto en la citada sentencia se centró también en la procedencia o no de la incorporación, a los efectos de la determinación de la base imponible del IVA y respecto del precio de venta de las tarjetas de transportes expedidas por el Consorcio, de la parte proporcional correspondiente a las aportaciones financieras realizadas por el Estado a favor del expresado Consorcio y, resolviendo la cuestión planteada, la Sala 3ª del Tribunal Supremo rechazó la vinculación entre la subvención percibida por el CRTM y el precio de los viajes, excluyendo que tales cantidades se consideren subvenciones vinculadas al precio en el sentido del artículo 78.Dos.3 de la Ley 37/1992 por lo que no podrían incluirse en el concepto de contraprestación a efectos de integrar la base imponible del IVA de acuerdo con el mismo precepto.

La citada Sentencia se fundamentó en los siguientes términos:

"SEGUNDO.- La recurrente articula un solo motivo de casación, al amparo de artº 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 17.2.3 de la Ley 30/1985 y 78.2.3 de la Ley 37/1992 .

La cuestión que plantea la recurrente se centra en la procedencia o no de la incorporación, a los efectos de la determinación de la base imponible del IVA, y respecto del precio de venta de las tarjetas de transportes expedidas por el Consorcio, de la parte proporcional correspondiente a las aportaciones financieras realizadas por el Estado a favor del expresado Consorcio.

Para esta, resulta patente y manifiesta la predeterminación del otorgamiento de los fondos públicos anticipados por el Estado respecto de la entrega de bienes o prestación de servicios realizados por el ente público receptor, mediante la venta de tarjetas de transportes a los usuarios de los medios colectivos de transportes gestionados por empresas públicas dependientes de la Comunidad Autónoma de Madrid y del Ayuntamiento. También resulta evidente la cobertura, con cargo a los fondos públicos entregados, de una parte del precio del servicio consistente en el suministro de tarjetas de transportes, 20 ptas. por viajero, cantidades recibidas efectivamente por la entidad encargada de la ejecución y cumplimiento de la prestación anterior. Aun cuando se aceptase la conceptualización de estar ante una "subvención-dotación", no por ello trascendería la expresada diferenciación al ámbito fiscal, ni tampoco se dejaría de estar ante una auténtica e inequívoca subvención vinculada directamente al precio, resultando tal finalidad específica determinante de la errónea determinación de las bases imponibles de las entregas y servicios prestados por el Consorcio, cuya cuantía no fue fijada por el mismo considerando los fondos estatales efectivamente transferidos al citado ente público, cuando el precio final exigido a

los adquirentes de las tarjetas de transportes resultó ser función directa de la suma de las aportaciones estatales percibidas en base al contrato-programa y de las realizadas directamente por el Consorcio, contribuyendo unas y otras a la financiación íntegra del coste del servicio.

TERCERO.- Sobre la cuestión objeto de debate esta Sala se ha pronunciado en distintas ocasiones, así sentencias de 10 de marzo de 2000 , en la que se dijo que no estaba sujeta a IVA la prestación del servicio público de limpieza viaria y recogida de basuras, llevada a cabo por una sociedad mercantil participada íntegramente por el Ayuntamiento, en la que la sociedad presta gratuitamente el servicio, el Ayuntamiento cobra la tasa correspondiente y transfiere a la sociedad con cargo a su presupuesto de gastos los recursos necesarios determinado en los programas económico-financieros; o la de 15 de junio de 2006, en la que se llegó a la conclusión de que las cantidades percibidas por Ferrocarriles Vascos, S.A., no era propiamente una contraprestación, sino una subvención o dotación global para el necesario equilibrio económico financiero de la empresa pública, sin que exista una relación directa entre la prestación y la contraprestación, no tratándose de una subvención directamente vinculada al precio de las operaciones sujetas; o la de 6 de febrero de 2007, en la que se llegó a igual conclusión que en las anteriores respecto de subvenciones destinadas a cubrir el déficit de explotación de la Sociedad para la Promoción y Reconversión Industrial, S.A., en tanto que la subvención no es propiamente una contraprestación, sino una subvención o dotación global para el necesario equilibrio económico financiero de la empresa pública.

La segunda de las sentencias citadas se pronuncia en los siguientes términos:

"Un somero análisis del art. 78.1 de la Ley del IVA (RCL 1992\2786 y RCL 1993, 401 ) permite comprobar que la base imponible del Impuesto estará constituida por el «importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas» El concepto de contraprestación no puede predicarse, en consecuencia, de la totalidad de los ingresos del sujeto pasivo sino que necesariamente ha de predicarse de cada hecho imponible u operación concreta gravada, por lo que no tienen cabida en el concepto de contraprestación las subvenciones de explotación, sino sólo las referidas o vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

La Sexta Directiva 77/388 CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LCEur 1977\138) (DO L 145, de 23 de junio de 1977 ), en su art. 11.A.1.a ) establece que la base imponible, en las operaciones interiores, está constituida por la contraprestación obtenida por quien realice la operación «con cargo a «dicha operación y no, por tanto, por todas las cantidades obtenidas, si no aparecen vinculadas a una concreta operación y en este sentido toda la jurisprudencia recaída en torno a dicho precepto de la Directiva exige de modo reiterado y unánime, para que pueda hablarse de contraprestación, la existencia de un vínculo directo entre la operación gravada y las cantidades recibidas (SSTJCE 5 de febrero de 1981, 154/80, Rec. P. 445; 1 de abril de 1982 , 89/81, Rec. P. 1277 ; 8 de marzo de 1988 , 102/86, REc. P. 1443 ; 3 de marzo de 1994 [TJCE 1994\33], C-1613, Rec. P. I-743; 2 de junio de 1994 [ TJCE 1994\93], C-33/93, Rec. P. I-2329; 29 de mayo de 1997 [ TJCE 1997\102], C-63/96 , etc.).

Las subvenciones de explotación que nos ocupan ni siquiera en un sentido amplio pueden considerarse como contraprestaciones del conjunto de operaciones de la entidad recurrente sino que tienen la misma naturaleza y finalidad que las aportaciones que reciben las sociedades mercantiles de sus accionistas o sociedades matrices para compensar pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico de la sociedad. Siendo esto así, obligado es entender que, al igual que una aportación en metálico para reponer pérdidas no se considera sujeta al IVA, pese a constituir un ingreso o recurso de la sociedad, tampoco una subvención de explotación recibida por una sociedad pública puede considerarse sometida al IVA, en cuanto que no tiene la naturaleza de contraprestación de operación alguna sujeta al impuesto.

En relación con la naturaleza de las subvenciones, la Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero (RTC 1992\13), expresó que «dentro de las subvenciones y en lo que respecta a las cuestiones aquí planteadas, conviene distinguir por una parte aquellas que responden a una finalidad o acción de fomento, y por otra, las llamadas « subvenciones-dotación», frecuentemente incluidas en los Presupuestos Generales del Estado y que, si bien formalmente caracterizadas como subvenciones, en realidad encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y que sólo impropiamente o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto».

En el caso de autos es claro que estamos ante lo que el Tribunal Constitucional denomina «subvenciones-dotación» y, por lo tanto, ante una mera dotación presupuestaria destinada a cubrir el déficit de explotación, es decir, ante una técnica presupuestaria de asignación de recursos a las entidades que componen la Administración institucional y no ante «contraprestación» alguna de las operaciones que realiza Ferrocarriles Vascos, SA ni siquiera en un sentido global o amplio.

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

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

Nos hallamos en este caso, como en el resuelto por nuestra sentencia de 21 de junio de 2003 (Rec. núm. 8065/1998 [RJ 2003\7095 ]), ante una práctica frecuente de la gestión económico-financiera de las empresas públicas, a la que en este caso el Gobierno del País Vasco cubre sus resultados deficitarios, como consecuencia de los objetivos que le exige cumplir, mediante subvenciones globales".

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

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

CUARTO.- Para el TEAC, sí existe una vinculación entre las subvenciones y el precio de los viajes de los medios de transportes incluidos en el Consorcio, pues se establece en el Contrato Programa que para el cumplimiento de los objetivos asignados al Consorcio, el Estado aportará determinadas cantidades correspondientes a la aplicación de una subvención de 20 ptas. por viajero en función de la evolución del IPC, lo que conlleva que se cumpla el requisito previsto en el art. 78.dos, 3º de la Ley 37/1992 y art. 17.2º.3 de la Ley 30/1985 , debiéndose conceptuar dicha subvención como " subvención-tarifaria". Las que se establecen, con independencia de la posibilidad de que exista otra subvención para cubrir el déficit, con carácter previo en los presupuestos y se calculan en función del número de unidades que se estima que se han de realizar, siendo por ello un componente del precio por unidad, que sin embargo no se cobra al usuario; sin que la subvención, en este caso, se haya fijado con carácter global y en relación con los costes totales de las empresas, y sin que se pretenda, al menos en principio, enjugar el déficit del servicio.

La versión original de la LIVA de 1985, determinó que se incluyeran en el concepto de contraprestación, "las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto", art. 17.2º.3 .; y su reglamento consideró directamente vinculadas al precio de las operaciones gravadas 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.

El art. 11.A).1, apartado a) de la Sexta Directiva prevé que la base imponible estará constituida por la totalidad de al contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a esas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones.

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

El TJCE resolvió afirmando que para comprobar si la subvención constituye contraprestación es necesario poner de relieve que los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible. El compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario de percibirla cuando realiza una operación sujeta. La relación entre subvención y precio debe mostrarse de manera inequívoca mediante un análisis de las circunstancias que en cada caso dan lugar al pago de dicha contraprestación. Sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio, basta con que sea determinable. Con estos antecedentes corresponde al órgano jurisdiccional remitente acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate. Esto requiere, en primer lugar, que se pruebe que los adquirentes del bien o los destinatarios de los servicios obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario, es necesario que el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por estos. El órgano jurisdiccional deberá examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o el prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención. Teniendo en cuenta que, con arreglo al convenio marco, la OPW realiza varias actividades, es necesario que el órgano jurisdiccional remitente compruebe si cada actividad da lugar a un abono específico e identificable o si la subvención se abona globalmente para cubrir todos los costes de funcionamiento del OPW. De cualquier forma, únicamente la parte de la subvención que sea identificable como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA. Un examen

de las cuentas anuales entre el OPW y la Región valona podría permitir al órgano jurisdiccional nacional comprobar si los importes de la subvención que deben afectarse a cada una de las obligaciones que dicha Región impone al OPW se determinan en virtud del convenio marco; si así fuese, se podría acreditar la existencia de una relación directa entre dicha subvención y la venta de las publicaciones periódicas que edita el OPW. Para comprobar si la contraprestación que representa la subvención es determinable, el órgano jurisdiccional remitente puede comparar el precio al que se venden los bienes en cuestión con su precio de coste normal o bien investigar si el importe de la subvención disminuyó cuando no se produjeron dichos bienes. Si los elementos examinados son significativos, procederá concluir que la parte de la subvención afectada a la producción y venta del bien constituye una subvención directamente vinculada al precio. A este respecto, no es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega sino que basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa.

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

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

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

- Realizar la gestión integrada de la explotación de las empresas mediante la aprobación de sus planes a medio plazo y de sus presupuestos anuales.
- Responsabilizarse del seguimiento de la ejecución de sus Presupuestos anuales y, en consecuencia, de las medidas correctoras necesarias, así como de las modificaciones a introducir en los Planes a medio plazo vigentes.
- Encargar anualmente la realización de una auditoría económico-financiera tal y como establece su cláusula 6 .
- Realizar con cargo a su presupuesto las aportaciones necesarias tal y como se establece en la Cláusula 3 .
- Elevar a la Comisión de Precios de la Comunidad Autónoma de Madrid las propuestas de fijación de tarifas para las empresas afectadas.
- Responsabilizarse de conseguir de las Administraciones consorciadas las aportaciones necesarias de acuerdo con lo establecido en la cláusula 7 .
- Controlar las inversiones anuales efectuadas por las empresas EMT y METRO, de forma que se cumplan los límites que se establecen en la cláusula 5 .

Compromisos que en ningún caso constituyen una entrega de bienes o prestación de servicios. No existe vinculación entre la subvención recibida y la concreta realización de la actividad de transporte; a la vista de los mismos, no cabe establecer relación alguna entre subvención y reducción del precio de los viajes. Ni el hecho de que la subvención se calcule por número de usuarios, a grosso modo, conlleva la directa vinculación entre la operación gravable y la subvención, ni siquiera puede considerarse que la subvención beneficie al consumidor final, puesto que no existe dato alguno del que se desprenda que el precio de los viajes venga determinado por lo realmente pagado por el consumidor y el montante de la subvención calculada, esto es, que las 20 ptas. por viajero,

que sirve de cálculo de la subvención -con las correcciones que se realizan- , sirva para completar el precio que las empresas de transportes hubieran debido establecer y que, por ende, el precio establecido en cada caso es menor. Todo ello, nos descubre, como así entiende la sentencia de instancia, que son transferencias presupuestarias dirigidas a cubrir necesidades de financiación o gastos de explotación, y que, en todo caso, su efecto final sobre el precio es sólo indirecto. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar el recurso de casación".

Así las cosas, aun siendo consciente de que esta Sala (Sección 6ª) ha resuelto en sentido diferente en Sentencia de 30 de noviembre de 2018 , recaída en el recurso núm. 449/17 y confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de junio de 2020 (recurso de casación núm. 1476/19) en relación a los denominados pagos por usuario y pagos por disponibilidad recibidos por la Sociedad de Economía Mixta los Tranvías de Zaragoza, S.A. (SEMTRAZA) del Ayuntamiento de Zaragoza, considero que la cuestión suscitada por el Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de Madrid en el presente recurso quedó definitivamente resuelta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009, por lo que, a mi juicio, la Sala (Sección 6ª) debió seguir el criterio sentado en ella, por tratarse de la misma recurrente y existir identidad en las cuestiones jurídicas planteadas en ambos casos y, en consecuencia, la pretensión ejercitada en la demanda debió ser estimada, por razones de seguridad jurídica.

En Madrid a 2 de noviembre de 2021.

Fdo. Dª María Jesús Vegas Torres.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.