

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084685

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 5733/2018

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.

Diferencia con las «subvenciones-dotación». A partir 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:

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 favor de usuarios identificables y 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.

Precisamente, la finalidad perseguida con el gravamen de las subvenciones vinculadas al precio es evitar una menor tributación por el hecho de su concesión dado que esta determina un menor precio de la operación a pagar por el usuario.

Por el contrario, no se incluyen en la base imponible las llamadas «subvención-dotación», que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación y no suponen contraprestación alguna de las operaciones que realiza la entidad.

Este nuestro caso estamos ante subvenciones percibidas por una entidad de una Administración pública por la prestación de un servicio público de transporte de viajeros. Estas subvenciones no tienen la consideración de «subvención-dotación» al existir una relación jurídica entre el prestador del servicio y los usuarios del transporte, en virtud de la cual, aquel se obliga a prestar dicho servicio a cambio de un precio que es inferior al de la denominada «tarifa de equilibrio». La subvención recibida por el prestador del servicio constituye, total o parcialmente, la contraprestación por la prestación del servicio, ya que se corresponde con la totalidad o parte del precio de la operación que el usuario no paga.

Las operaciones a las que se refiere el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), son aquellas en las que participan tres sujetos, a saber, la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado. No son aquellas operaciones que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 11 y 78.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14 y 73.

Ley 9/2017 (Contratos del Sector Público), disp. final décima.

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 contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Andalucía relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos en los ejercicios 2014 a 2015, 2016 y 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05733-2018	11/10/2018	08/11/2018
00-05734-2018	11/10/2018	08/11/2018
00-04511-2019	17/06/2019	03/08/2019

Las presentes reclamaciones fueron interpuestas contra los siguientes actos:

- Acuerdo de liquidación de fecha 13 de septiembre de 2018, nº ref A23-...4, dictado por Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T de 2014 a 2015, y cuantía 1.406.111,41 euros.

- Acuerdo de liquidación de fecha 13 de septiembre de 2018, nº ref A23-...3, dictado por Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T de 2016, y cuantía 658.617,00 euros.

- Acuerdo de liquidación de fecha 22 de mayo de 2019, nº ref A23-...0, dictado por Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos mensuales de 2017, y cuantía 786.104,79 euros.

Segundo.

Con fecha 28 de junio de 2017, en relación con XZ SA, se iniciaron actuaciones de comprobación por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Andalucía (AEAT), de carácter general respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos comprendidos en los ejercicios 2014 a 2015, y 2016 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en lo sucesivo, RGAT). Asimismo, el 15 de mayo de 2018, se inició procedimiento inspector de carácter general respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos comprendidos en el ejercicio 2017.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, con fecha 1 de marzo de 2018 y 8 de octubre de 2018 se extendieron Actas de disconformidad, y con fecha 13 de septiembre de 2018 y 22 de mayo de 2019 se dictan acuerdos de liquidación desestimando las alegaciones presentadas y confirmando las propuestas de liquidación contenidas en las Actas, en los que se hace constar:

"XZ se constituye como compañía mercantil con forma de sociedad anónima mediante escritura pública número ... de fecha ... de 1991, siendo único socio el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1.

Consta en el expediente certificado del acuerdo de gobierno del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 en el que se hace referencia a que la Junta de Gobierno Local celebrada el 6 de Mayo de 2014 adoptó el acuerdo de encargo a XZ de la gestión del servicio público de transporte colectivo urbano de viajeros.

(..)

Todo ello pone de manifiesto que los propios presupuestos prevén que la financiación del servicio de transporte público como actividad de interés general que realiza la entidad XZ, será por un lado a través de los precios cobrados a los usuarios y por otro lado, a través de las cantidades recibidas del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1.

Es decir, XZ como sujeto pasivo del impuesto realiza una prestación de servicios sujeta y no exenta al impuesto, y establece unos precios que en sus presupuestos se reconocen como claramente insuficientes, ya que se prevé que recibirá de un tercero (Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, partícipe único de la entidad) una cantidad que equilibre el presupuesto de ingresos y gastos.

Por lo tanto, este importe percibido bajo la denominación de subvención a la explotación, está vinculada a la prestación del servicio de transporte, y el mismo se ha fijado en función del volumen de los servicios prestados, determinándose con anterioridad a la realización de la actividad.

El resumen de los hechos comprobados, es que las subvenciones están vinculadas a la prestación de los servicios que realiza XZ y que las mismas cubren el desfase entre los ingresos y gastos, ya que estamos en

presencia de servicios de interés general que tienen un carácter deficitario y que se financian en una pequeña parte con los ingresos obtenidos por los usuarios que los utilizan y el déficit previsto y real se financia con la subvención del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1.

(...)

Los antecedentes fácticos descritos y en base a la motivación jurídica señalada nos lleva a la conclusión de que en el supuesto inspeccionado se cumplen los requisitos para considerar que las subvenciones percibidas por XZ recibidas por el socio único, el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, están vinculadas directamente al precio, existiendo un vínculo directo entre los servicios prestados y la contrapartida obtenida, y por lo tanto estas subvenciones integran la base imponible del impuesto, siendo procedente su regularización tal y como se propone en esta acta, ya que ha quedado acreditado que XZ percibe una cantidad que bajo la denominación de subvención a la explotación está directamente relacionada con la prestación de los servicios de transporte colectivo de viajeros que se fija con carácter previo y en función del volumen de los servicios prestados

(...;)"

En relación con la liquidación correspondiente a los periodos impositivos del ejercicio 2017, la regularización con motivo de las subvenciones percibidas se extiende hasta el periodo impositivo de noviembre, concretamente alcanza a las operaciones devengadas antes del día 10 de dicho mes. En este sentido, la Inspección indica lo siguiente:

"Por todo lo anteriormente señalado, la propuesta de liquidación incluye las subvenciones percibidas por XZ para la prestación del servicio público de transporte colectivo urbano de viajeros con fecha anterior al 10 de noviembre, y por lo tanto bajo la vigencia de la redacción anterior a la modificación producida por la disposición final décima de la Ley 9/2017 de 8 de noviembre."

Los acuerdos de liquidación fueron notificados a la entidad reclamante con fecha 19 de septiembre de 2018 y 24 de mayo de 2019.

Tercero.

Disconforme con los acuerdos de liquidación referidos, la reclamante presentó ante este Tribunal Central, el 11 de octubre de 2018 y 17 de junio de 2019, escritos de interposición de reclamación económico-administrativa.

Evacuado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, la reclamante presentó sus alegaciones con fecha 18 de diciembre de 2019 y 6 de marzo de 2020 respectivamente, señalando, en síntesis, lo siguiente:

- 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.

- La Inspección realiza una incorrecta calificación de las aportaciones dinerarias realizadas por el Ayuntamiento implicado por cuanto que se tratan de subvenciones al déficit de explotación y destinadas al fomento de un servicio público y, como tales, no deben ser consideradas contraprestación a ningún servicio prestado por la entidad, y por tanto, las mismas quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Con fecha 19 de noviembre de 2020, tiene entrada en este Tribunal escrito de alegaciones complementarias a las anteriormente señaladas en el que la reclamante manifiesta ser de aplicación al presente caso los criterios que se derivan de las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2020 (recurso casación 1476/2019) y de 15 de octubre de 2020 (recurso casación 1974/2018), lo que conduce a negar la existencia de subvenciones vinculadas al precio.

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 la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), 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 los procedimientos referidos a la entidad reclamante, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), periodos comprendidos en los ejercicios 2014 a 2015, 2016 y 2017, 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 transferencias que la reclamante ha percibido efectivamente del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 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 Administración Pública de la que depende.

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 periodos objeto de regularización comprenden los trimestres de los ejercicios 2014, 2015 y 2016. Respecto del ejercicio 2017, dicha redacción resulta de aplicación a las subvenciones percibidas con anterioridad al 10 de noviembre de 2017. 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 periodos regularizados no resulta de aplicación, salvo la exclusión anteriormente apuntada y que se tuvo en cuenta por la Inspección, por lo que debe desestimarse lo alegado por la reclamante al respecto.

A esta misma conclusión ha llegado el Tribunal Supremo al señalar, en su sentencia de 22 de junio de 2020 (Rec. casación nº 1476/2019), lo siguiente:

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

Por su parte, la Directiva 2006/112/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):

"9. Por medio de sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente cuál es la interpretación que procede dar al concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y en particular si una subvención de funcionamiento, como aquella de que se trata en el procedimiento principal, debe incluirse en la base imponible, tal como la define dicha disposición.

10. Por una parte, es necesario señalar, como hicieron tanto la Comisión en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia como el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, que en circunstancias como las del procedimiento principal es irrelevante que un sujeto pasivo como el OPW realice o no una prestación que puede ser individualizada en beneficio de la autoridad que le concede la subvención. En efecto, el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva contempla situaciones en las que participan tres sujetos, a saber, la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado. Así pues, las operaciones a las que se refiere el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva no son las que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención.

11. Por otra parte, procede observar que subvenciones como las descritas en la primera cuestión prejudicial -es decir las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los gastos de explotación- influyen casi siempre en el precio de coste de los bienes entregados y de los servicios prestados por el organismo subvencionado. En efecto, si dicho organismo ofrece bienes o servicios específicos, normalmente podrá hacerlo generalmente a unos precios imposibles de practicar si tuviese que repercutir sus costes y obtener beneficios al mismo tiempo.

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".

Quinto.

Por otra parte, conviene traer a colación el contenido de la sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, que 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 entendiese 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.

Sexto.

La jurisprudencia citada parte de la existencia de una operación realizada a título oneroso a los efectos del IVA de la que la respectiva subvención constituye, total o parcialmente, su contrapartida, formando parte, en consecuencia, de la base imponible gravada. En concreto, constituye la totalidad o parte del precio de la operación que el usuario no paga en la medida en que el prestador percibe dicha subvención.

En este sentido, es constante el criterio del TJUE de considerar que una operación se realiza a título oneroso y, por tanto, puede ser gravada por IVA, 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 de un servicio prestado al beneficiario (véase, en este sentido, el apartado 29 de la sentencia dictada en el asunto Le Rayon d'Or SARL, anteriormente transcrito).

La doctrina del vínculo directo en relación con la prestación de servicios de naturaleza pública ha sido igualmente abordada por el TJUE en diversas sentencias como la de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Sudaçor, la de 22 de junio de 2016, asunto C-11/15, Český rozhlas, o la de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. En esta última sentencia, el TJUE analiza las condiciones que debe reunir una actividad consistente en la realización por parte de una sociedad de determinados cometidos públicos en virtud de un contrato celebrado entre esta sociedad y un municipio para ser considerada prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA, ofreciendo el Tribunal criterios interpretativos, como la naturaleza permanente y continua de las prestaciones y de la compensación satisfecha por el municipio como contrapartida de las mismas (apartado 36), la consideración de que la circunstancia de que dicha compensación se fije en su caso, 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 afecta en sí al carácter directo del vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida (apartado 37), como tampoco tiene efecto en dicho vínculo la circunstancia de que la realización de los cometidos públicos en cuestión venga impuesta al municipio por una norma jurídica (apartado 39).

La doctrina del vínculo directo entre prestación y contrapartida recibida por el prestador se encuentra asimismo recogida en la reciente sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, en la que se cuestiona la calificación como prestación de servicios a título oneroso del servicio de comunicación audiovisual prestado a usuarios de televisión pública por parte de Balgarska natsionalna televizija (en adelante, BNT), financiado mediante subvenciones estatales y sin que los usuarios tengan que pagar ninguna tarifa por la difusión de los programas.

Como se expone en los apartados 14 y siguientes de la sentencia, BNT es una persona jurídica, prestador público nacional de servicios de comunicación audiovisual a todos los ciudadanos búlgaros, cuya actividad se financia mediante una subvención con cargo al presupuesto estatal, destinada a la preparación, creación y difusión de emisiones nacionales y regionales, cuyo importe se determina sobre la base de un tanto alzado reglamentario por hora de programación, aprobado en Consejo de Ministros. Además, BNT recibe subvenciones con objetivos predeterminados, destinadas a la adquisición y renovación en profundidad de los activos inmovilizados. Por otra parte, la actividad de BNT se financia también con ingresos propios procedentes de la publicidad y de los patrocinadores, ingresos procedentes de actividades complementarias relacionadas con la actividad televisiva, donaciones y legados, intereses y otros ingresos relacionados con la actividad televisiva.

La cuestión prejudicial relativa a la calificación del servicio de comunicación audiovisual prestado por BNT como prestación de servicios a título oneroso es analizada en la sentencia en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

30. A este respecto, procede recordar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que define el ámbito de aplicación del IVA, estarán sujetas a dicho impuesto las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

31. Una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del citado precepto, 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 de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véanse, en ese sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, apartados 11, 12 y 16; de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 22, y de 22 de noviembre de 2018, MEO-Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 39).

32. En lo relativo a los servicios de comunicación audiovisual prestados por un proveedor público nacional a los telespectadores, que son financiados por el Estado mediante una subvención y que no dan lugar al pago de ninguna tasa por los telespectadores, no existe relación jurídica alguna entre dicho proveedor y estos telespectadores en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre estos servicios de comunicación audiovisual y esa subvención (véase, por analogía, la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 23).

33. En efecto, procede señalar, antes de nada, que, en el marco de la prestación de dichos servicios, el citado proveedor y los citados telespectadores no están vinculados mediante una relación contractual o un negocio jurídico en el que se haya pactado un precio, ni tampoco mediante un compromiso jurídico libremente acordado por una parte con respecto a la otra. Asimismo, el acceso de los propios telespectadores a los servicios de comunicación audiovisual prestados por el mismo proveedor es libre y la actividad de que se trata beneficia, de manera general, a todos los telespectadores potenciales.

34. A continuación, ha de observarse que la subvención, al igual que la actividad subvencionada, están organizadas sobre la base de la ley. La concesión de la subvención, destinada a financiar, de manera general, las actividades del proveedor público nacional, consistentes en la preparación, la creación y la difusión de emisiones nacionales y regionales y que se determina tomando como referencia una cantidad reglamentaria a tanto alzado por hora de programación, es independiente del uso efectivo, por parte de los telespectadores, de los servicios de comunicación audiovisual prestados, de la identidad o incluso del número concreto de telespectadores para cada programa.

35. Además, en cuanto atañe a las dudas del órgano jurisdiccional remitente basadas en el paralelismo que puede establecerse entre la situación controvertida en el litigio principal y la que dio lugar a la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), ha de señalarse que ambas situaciones no son comparables.

36. El asunto que dio lugar a esa sentencia versaba sobre el carácter imponible de una «suma a tanto alzado por cuidados» que una caja nacional del seguro de enfermedad abonaba a establecimientos de alojamiento para personas mayores dependientes para la prestación de servicios de asistencia a sus residentes y cuyo cálculo tenía en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que existía una relación directa entre las prestaciones de servicios realizadas por dichos establecimientos a sus residentes y la contraprestación recibida, a saber, la «suma a tanto alzado por cuidados», de modo que tal pago a tanto alzado constituía la contrapartida de las prestaciones de cuidados realizadas a título oneroso por uno de dichos establecimientos a favor de sus residentes y, por ello, estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que el que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trataba no fuera la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida (sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 35).

37. Pues bien, en el caso de autos, no existe entre el Estado, que abona una subvención procedente de su presupuesto para financiar servicios de comunicación audiovisual, y los telespectadores, que disfrutan de estos servicios, una relación análoga a la existente entre una caja de enfermedad y sus asegurados. En efecto, como se ha señalado en el apartado 33 de la presente sentencia, dichos servicios no benefician a personas que pueden estar claramente identificadas, sino a todos los telespectadores potenciales. Además, el importe de la subvención de que se trata se determina en función de un tanto alzado reglamentario por hora de programación y sin tomar en absoluto en consideración la identidad y el número de usuarios del servicio prestado.

Como señala el Tribunal, las situaciones controvertidas que dieron lugar a las sentencias dictadas en los asuntos Le Rayon d'Or SARL (C-151/13) y BNT (C-21/20) son distintas. De la comparativa entre ambas, podemos extraer como diferencia de partida que, en el primer caso, existía una relación jurídica que obligaba al prestador a llevar a cabo una serie de servicios a favor de unos usuarios identificables, los residentes, y a cuya prestación se condicionaba la percepción de la consiguiente contraprestación, con independencia de quien la abonara, vínculo jurídico que no se daba en el caso de BNT con los telespectadores al no estar estos últimos identificados.

Séptimo.

A partir de la jurisprudencia comunitaria sobre la materia expuesta en los fundamentos de derecho anteriores, 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 favor de usuarios identificables y 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.

Precisamente, la finalidad perseguida con el gravamen de las subvenciones vinculadas al precio es evitar una menor tributación por el hecho de su concesión dado que esta determina un menor precio de la operación a pagar por el usuario.

Así se recoge en la sentencia del TJUE de 15 de julio de 2004, asunto C-495/01, Comisión contra Finlandia, en cuyo apartado 27 establece:

"El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, al prever que la base imponible del IVA incluya, en los supuestos que se determinan, las subvenciones abonadas a los sujetos pasivos, pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación."

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.

Octavo.

En el caso concreto que analizamos resulta que XZ SA (XZ, en lo sucesivo) es una entidad mercantil íntegramente participada por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 y cuyo objeto social comprende, con carácter principal, la prestación de servicios de transporte colectivo urbano de viajeros en dicho municipio. Dicho servicio es titularidad del consistorio conforme a lo previsto en el artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) y se presta bajo la modalidad de gestión directa a través de XZ.

Así, figura en el expediente certificado del acuerdo de gobierno del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 en el que se hace referencia a que la Junta de Gobierno Local celebrada el 6 de mayo de 2014 adoptó el acuerdo de encargo a XZ de la gestión del servicio público de transporte colectivo urbano de viajeros. En el mismo sentido, en la Memoria de las Cuentas Anuales de los años comprobados, depositadas en el Registro Mercantil, se hace referencia al hecho de que con fecha 6 de mayo de 2014 la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 acordó el encargo a XZ de la gestión del servicio público de transporte colectivo urbano de viajeros.

Por su parte, constan en diligencias que obran en los distintos expedientes que el representante de XZ, manifestó que en mayo de 2014 el Ayuntamiento rescató el servicio de transporte urbano de viajeros y realizó el encargo de gestión de este servicio a XZ, señalando respecto de la financiación de dicha actividad que se factura parte del coste (que se calcula en un 20 por ciento) y el resto proviene de subvenciones municipales.

Del examen del estado de ingresos y gastos de los ejercicios comprobados y demás documentación que obra en los expedientes, se deduce que la entidad se financia parcialmente mediante las tarifas que percibe de los usuarios del servicio de transporte público de viajeros, que constituye su principal actividad, y en parte mediante transferencias corrientes procedentes del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, viniendo a cubrir estas últimas aproximadamente un 80 por ciento del coste de prestación del referido servicio.

Por tanto, resulta patente la existencia de una relación jurídica entre la entidad y los usuarios del transporte en cuya virtud aquella se obliga a prestar dicho servicio de transporte colectivo de viajeros a cambio de un precio el cual, según se encuentra configurado en este caso, no es suficiente para cubrir los costes en los que la entidad incurre para la prestación de tal servicio, siendo el déficit de explotación financiado con transferencias del Ayuntamiento.

En atención a este régimen de financiación, el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 realiza aportaciones a XZ para garantizar la financiación del servicio de transporte y su prestación efectiva, a pesar de que sus usuarios

sólo tienen derecho a recibirlo previo pago del precio del billete. De esta forma, el pago de la subvención se vincula a la efectiva prestación de los referidos servicios y al menor precio abonado por los usuarios.

En este sentido, tal y como apuntó la Inspección, resulta significativa la manifestación realizada por el director gerente de XZ en documento firmado por éste y que obra en el expediente, señalando que "por lo que respecta a los criterios de fijación de precios de los servicios prestados en los años objeto de inspección, cabe informar que los mismos lo son por el Excmo. Ayuntamiento matriz por medio de sus ordenanzas fiscales reguladoras de las tasas y precios públicos, en tanto que la forma utilizada por éste para compensar a esta empresa por los gastos derivados de la gestión de tales servicios es la de subvenciones a la explotación de los mismos, aprobadas en cada presupuesto anual municipal."

De acuerdo con lo expuesto, en virtud de la encomienda de gestión efectuada por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, XZ asume la organización y prestación del servicio público de transporte urbano colectivo de viajeros. Derivado de lo anterior, 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 o transferencias de dicho Ayuntamiento que tienen por objeto cubrir los costes que conlleva el garantizar una disponibilidad continua y permanente del servicio (la existencia de determinadas líneas, horarios y rutas, con independencia del número de usuarios que efectivamente hagan uso de las mismas), por lo que las mismas no se determinan en función del número de viajeros transportados, sino como resultado de sus cuentas de explotación.

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 aportaciones 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 el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 ya que de otro modo la entidad incurriría constantemente en pérdidas que determinarían que pudiera ver comprometida su propia existencia por falta de solvencia económica.

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 la Administración Pública de la que depende.

En el mismo sentido, como se expuso en los antecedentes de hecho de esta resolución, señala la Inspección en el acuerdo de liquidación que: "En conclusión, cabe afirmar que las transferencias corrientes recibidas por XZ del Ayuntamiento constituyen una dotación global, determinada con anterioridad a la prestación del servicio, guardando una relación directa con el volumen de servicios a prestar, cuyo objetivo es la suficiencia financiera de la empresa para la prestación del servicio público que tiene encomendado, garantizando de este modo la efectiva prestación del mismo; y que se destinan a cubrir la diferencia entre los ingresos propios, obtenidos por la empresa por venta de títulos de viaje, y los costes totales a incurrir para la prestación del servicio."

Tal y como se ha visto, en el esquema anterior las compensaciones recibidas por el prestador del servicio de transporte pretenden cubrir el coste real del servicio no cubierto por el precio abonado por los usuarios, al ser este inferior al que correspondería en condiciones normales de mercado, y se abonan como contraprestación de dichos servicios existiendo, en consecuencia, una relación directa entre el pago de la subvención y el precio que los usuarios dejan de abonar. Siendo esto así, debe considerarse a las referidas compensaciones como integrantes de la base imponible del IVA devengado por XZ 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).

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 que 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 y que al presentar una relación directa con el precio dejado de pagar por los usuarios permite calificarlas como subvenciones vinculadas al precio de la operación.

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 transferencias corrientes que, como pago por tercero (en este caso, financiado por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1), trataban de neutralizar la diferencia entre el aludido precio que equilibra el sistema financiero de XZ, cubriendo los costes de funcionamiento del servicio, y el precio satisfecho por los usuarios.

La citada compensación se vincula a la relación jurídica entre prestador y usuario y tiene una relación directa con la parte de la contraprestación pagada efectivamente por este último, 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 la reclamante; puesto que es lógico que ésta debe acabar percibiendo, como suma de ambas partidas, un importe tal que le permita cubrir la totalidad de los gastos de funcionamiento del 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 adquirente 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 subvenciones 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 del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 son contraprestaciones del servicio público prestado por aquella y deben formar parte de la base imponible del impuesto; máxime, cuando en la estructuración del servicio organizada por el respectivo Ayuntamiento se ha interpuesto una sociedad para prestar materialmente el servicio a los usuarios, consiguiendo con ello que los usuarios que utilizan el servicio de transporte abonen un importe inferior al que sería adecuado en condiciones normales de mercado. Por ello, no puede concluirse sino que el cobro de las mismas cubre el coste real de los servicios que presta la entidad reclamante, confirmando así el criterio mantenido por la Inspección.

Noveno.

A una conclusión similar, en el sentido de considerar las subvenciones como contraprestación de operaciones sujetas al IVA, ha llegado la Audiencia Nacional en diversas sentencias pudiendo citarse, entre otras, las recientes sentencias de 31 de enero de 2020 (rec. nº 294/16), de 19 de mayo de 2021 (rec. nº 397/2020), de 7 de julio de 2021 (rec. nº 540/2020), de 22 de septiembre de 2021 (rec. nº 657/2020) 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 22 de junio de 2020 (rec. de casación nº 1476/19).

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. de casación nº 1974/2018), alegada por la reclamante, resuelve que no procede la inclusión en la base imponible de las subvenciones recibidas en función de las circunstancias concurrentes.

Considera este Tribunal que la conclusión alcanzada por el Alto Tribunal en el caso allí analizado no puede extrapolarse al supuesto del que ahora se conoce al no estar ante situaciones similares. En la referida sentencia se planteaba si las transferencias realizadas por un Ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, podían calificarse o no como contraprestación de servicios a la propia Administración y, en consecuencia, debían incluirse o no en la base imponible.

Por el contrario, en el caso ahora analizado por este Tribunal se parte de la existencia de una relación jurídica entre el prestador de los servicios y los usuarios del transporte, en virtud de la cual aquella se obliga a prestar dicho servicio a cambio de un precio. Este precio, tal y como se encuentra configurado, no es suficiente para cubrir los costes en los que incurre la entidad por la prestación del servicio, siendo el déficit financiado con transferencias del Ayuntamiento que tienen la consideración de subvenciones vinculadas al precio y que, por tanto, deben formar parte de la base imponible.

Como dice 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, trascrita parcialmente en el anterior fundamento de derecho cuarto:

"... el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva contempla situaciones en las que participan tres sujetos, a saber, la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado. Así pues, las operaciones a las

que se refiere el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva no son las que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención."

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.