

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088983

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de febrero de 2023

Sala 2.^a

R.G. 2211/2022

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio. Repercusión. *Persona que ha de soportar la repercusión del Impuesto en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención concedida por la Administración.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La controversia planteada en el presente recurso se concreta en determinar quién es la persona que ha de soportar la repercusión del Impuesto en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención concedida por la Administración; en otras palabras, si ha de ser soportado por el destinatario, en el caso que nos ocupa el viajero, o por la entidad que concede la subvención.

El Tribunal Central anticipa que comparte los razonamientos y postura del Director de que es la Administración concedente de la subvención la que ha de soportar el Impuesto que recae sobre la parte de la base imponible correspondiente a la misma correspondiente a la prestación del servicio.

Por un lado, el art. 78 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), establece 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.

Por otra parte, las conclusiones sobre el pago de un tercero en una entrega de bienes son trasladables al caso que aquí nos ocupa, esto es, a la prestación del servicio de transporte cuya contraprestación se integra por el importe satisfecho por el usuario del mismo y por la subvención concedida por el organismo público -pago de tercero-. Las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación recibida por el ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del Impuesto. Los viajeros -destinatarios del servicio- satisfacen una parte del precio y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio es pagado por el ayuntamiento -mediante subvención- al prestador del servicio de transporte, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que se pueda deducir ese IVA tampoco al tener el ayuntamiento la consideración de consumidor final en línea con lo dispuesto en la jurisprudencia comunitaria. Cuestión distinta es que, de acuerdo a los convenios suscritos entre la entidad prestadora de los servicios de transporte y el ayuntamiento, el IVA deba entenderse incluido en el importe total percibido por el sujeto pasivo, pero independientemente de tal consideración siempre existe la obligación del sujeto pasivo -prestador del servicio de transporte- de repercutir el Impuesto al ayuntamiento.

Por ello, debe concluirse que, en los pagos realizados por tercero que constituyan parte -o todo- de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el Impuesto a la entidad que satisface dicho pago. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 21 de septiembre de 2021, recaída en la reclamación nº 46/02234/2019 y acumuladas, interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra las desestimaciones de las solicitudes de rectificación del IVA por los períodos de liquidación mensual de enero a octubre del ejercicio 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 10 de agosto de 2018 un Ayuntamiento formuló "Escrito de Reclamación de Devoluciones de IVA soportado indebidamente" correspondiente al ejercicio 2017, períodos mensuales de enero a octubre, ambos inclusive, manifestando lo que sigue:

- Que el Ayuntamiento ha estado explotando el servicio de transporte colectivo urbano de viajeros mediante gestión indirecta a través de concesión administrativa. La empresa de autobuses urbanos que en 2016 ha estado prestando el servicio concesionado es G, S.L.

- Durante 2017 la citada empresa ha estado facturando con IVA al Ayuntamiento en concepto de entrega a cuenta de la subvención por déficit de explotación anual de la concesionaria, por los meses de enero a octubre.

- Que teniendo en cuenta que no son subvenciones al precio de los billetes, dado que este precio no es fijado en función de la subvención municipal, sino que lo que subvenciona el Ayuntamiento es el déficit anual que resulta de la explotación de la concesión cada año, la empresa concesionaria no debió emitir las facturas con IVA, de acuerdo con la Consulta vinculante num. 1460/2009 de 19 de junio de 2009, la Consulta vinculante num. 181/2009 de 2 de febrero de 2009, la Consulta vinculante núm. 2255/2008 de 26 de noviembre de 2008, y las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 21 de junio de 2003, 15 de junio de 2006, 12 de julio de 2006, 20 de febrero de 2007 y 12 de noviembre de 2009. En consecuencia, el Ayuntamiento no tenía la obligación de soportar las cuotas de IVA que la empresa concesionaria repercutía en sus facturas.

- Que, de conformidad con lo establecido en los artículos 32 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el Ayuntamiento se encuentra legitimado para instar la solicitud de devolución de los importes correspondientes al IVA devengado de las facturas referidas.

- De conformidad con lo establecido asimismo en el artículo 14.1.b) del Reglamento de Revisión, el Ayuntamiento tiene derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos por las cuotas de IVA repercutidas sobre la contraprestación por las entregas a cuenta del servicio concesionado de transporte colectivo urbano de viajeros a lo largo del período comprendido entre enero y octubre de 2017 (ambos incluidos) por haber repercutido IVA sin que procediese legalmente.

Para ello, el Ayuntamiento adjunta, a modo de justificante de que las facturas de entregas a cuenta lo han sido a cuenta de la subvención por déficit no vinculado al precio, copia de las liquidaciones del servicio de explotación de la empresa G, S.L., correspondiente al año 3 de contrato, con un período comprensivo de junio de 2016 a mayo de 2017, y correspondiente al año 4 de contrato, con un período comprensivo de junio de 2017 a mayo de 2018.

El procedimiento de cálculo para la liquidación anual es el siguiente:

Subvención anual: Gasto total revisado según el Índice de Precios al Consumo menos los ingresos por venta de billetes menos los ingresos por publicidad en los autobuses.

Liquidación de la subvención anual: Subvención anual menos las entregas a cuenta realizadas por el Ayuntamiento.

Los importes que se reclaman, en consecuencia, se corresponden a subvenciones por déficit de explotación y no subvenciones vinculadas al precio.

Se trata, en consecuencia, de subvenciones-dotaciones cuya finalidad es financiar la actividad consistente en la prestación obligatoria por el Ayuntamiento del servicio de transporte colectivo urbano de viajeros, ya que no se dan los requisitos exigidos en el apartado 3 del artículo 78 Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: no se calcula la subvención en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados ni asimismo la subvención está determinada antes de que las operaciones se realicen.

2. El 7 de noviembre de 2018 la Administración tributaria dictó "propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación" en los términos siguientes:

<<PROPUESTA

Con fecha 10-08-2018 el AYUNTAMIENTO DE (.....) ha presentado escrito en el que solicita la devolución del IVA repercutido por G, SL en los períodos antes detallados por importe total de 276.888,88 euros.

La parte interesada argumenta tener derecho a la citada devolución por cuanto:

Durante el ejercicio 2017 la citada empresa ha estado facturando con IVA al Ayuntamiento en concepto de entrega a cuenta de la subvención por déficit de explotación anual de la concesionaria, por los meses de enero a octubre.

No se trata de subvenciones al precio de los billetes, dado que este precio no es fijado en función de la subvención municipal, sino que lo que subvenciona el Ayuntamiento es el déficit anual que resulta de la explotación

de la concesión cada año y por este motivo considera que se trata de subvenciones no vinculadas al precio y que la empresa concesionaria no debió emitir las facturas con IVA.

La fundamentación del Ayuntamiento se acredita en las liquidaciones que cada año presentaba la empresa concesionara, aplicando el siguiente procedimiento:

Subvención anual: Gasto total revisado según el índice de precios al consumo, menos los ingresos por venta de billetes menos los ingresos por publicidad en los autobuses.

Liquidación de la subvención anual: Subvención anual menos las entregas a cuenta realizadas por el Ayuntamiento.

Manifiesta que en las citadas subvenciones no se dan los requisitos exigidos en el apartado 3 del artículo 78 Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: No se calcula la subvención en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados ni asimismo, la subvención está determinada antes de que las operaciones se realicen.

Por lo expuesto, solicita la devolución del IVA soportado en las facturas de G,SL, argumentando que cumple todos los requisitos detallados en el artículo 14.2.c) del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa y añade que no se han recuperado las citadas cuotas de IVA por aplicación de lo previsto en el artículo 89.5.b) de la Ley del IVA.

De conformidad con la normativa vigente se formula la siguiente propuesta de resolución:

El asunto planteado en este expediente ya ha sido objeto de revisión en relación al IVA de ejercicios anteriores a 2017. El antecedente más próximo es la comprobación del IVA del ejercicio 2015 del grupo de IVA xx/yy, en el que la entidad G, SL figura como entidad dependiente y la entidad H, SL es la entidad dominante.

Dicha comprobación de la Inspección finalizó en un acta de disconformidad y el informe que acompaña a la misma incorpora el siguiente argumento en relación a la actividad de transporte de viajeros en autobús urbano llevada a cabo por G, SL para el AYUNTAMIENTO DE (.....):

9.8.3. G, SL. En este caso se regulariza la subvención percibida del Ayuntamiento de (.....). Resaltar que en la documentación aportada, el Ayuntamiento de (.....) ya se plantea la posibilidad de que dicha subvención pueda llevar IVA, e incluso se planteó consulta a la Dirección General de Tributos, que según el compareciente no ha sido contestada. Los parámetros son iguales a los demás casos, se contempla una subvención con carácter previo, de forma que sea continua, y lo es pues el contrato tiene duración 10 años y claramente se establece que la retribución del contratista serán las tarifas más la subvención. Es otro caso en el que lo percibido vía tarifas no cubre el coste por la prestación del servicio.

9.8.4. Como se ha indicado, queda demostrado que la subvención se vincula de manera forzosa al servicio de transporte en autobús prestado, la subvención que se calcula de forma previa y bajo criterios claramente establecidos, tratándose de un servicio suministrado de manera continua y permanente.

La Inspección llegó a la conclusión de que la subvención del Ayuntamiento de (.....) estaba vinculada al precio y entre los fundamentos de derecho incorporados en la comprobación, cabe destacar la interpretación del artículo 78 de la Ley 37/1992:

9.1. El citado artículo 78 de la Ley 37/1992 es trasposición al derecho interno del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, de refundición de la Sexta Directiva comunitaria sobre IVA, de conformidad con el cual: "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".

9.2. A su vez, este artículo 73 es copia literal del artículo 11 a) 1 a) de la derogada Sexta Directiva, en relación con el cual existen diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), siendo la más representativa en este punto la Sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, Asunto C-151/13, que interpreta nuevamente el art. 11.A.1.a) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA y el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

9.3. Recogiendo esta doctrina, con fecha 29 de abril de 2016, el TEAC ha resuelto un recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en el que se plantea si la subvención percibida por el sujeto pasivo de una entidad pública tiene la consideración de contraprestación y, en consecuencia, debe formar parte de la base imponible del impuesto.

9.4 Sobre esta cuestión ya se había manifestado el TEAC anteriormente (RG 7068/2013 de 17 de marzo de 2015 que reitera criterio de RG 1360/2011 de 20 de noviembre de 2014) ante el cambio producido en cuanto a los requisitos exigibles para considerar una subvención como vinculada directamente al precio en función de los

establecido en la jurisprudencia comunitaria (SSTJUE de 22 de noviembre de 2001, As C-184/00 Officie des produits wallons, OPW, de 15 de julio de 2004, AS C-381/01 y C-144/02, y de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL AS C-151/13).

9.5. Frente a su doctrina anterior, el TEAC considera que se incluirán las subvenciones o transferencias percibidas por los sujetos pasivos cuando exista un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida. Para reconocer este vínculo no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas.

En efecto, se hace necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma.

9.6. El TEAC en resolución de 29 de abril de 2016, reitera de nuevo este criterio manifestando que en el supuesto particular planteado existe una relación directa entre las transferencias recibidas por la entidad y la prestación del servicio de transporte municipal. Se trata de transferencias percibidas para sufragar los gastos que le supone a la entidad prestar dicho servicio sin que pueda percibir cantidades distintas de las acordadas en los Convenios, incluyendo las cantidades adicionales que en el mismo se prevén. Constituye parte de la contrapartida del servicio de transporte que tenía adjudicada la sociedad mercantil lo que lleva a considerar que dichas transferencias, a la luz de la jurisprudencia comunitaria (STUE de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL AS C-151/13), son contraprestaciones que deben formar parte de la base imponible del impuesto.

En coherencia con los antecedentes detallados, resulta procedente aplicar a las subvenciones de 2017 el criterio de la Inspección en relación a las subvenciones de 2015, que supone la incorporación de las mismas en la base imponible del IVA.

Por lo expuesto, se propone la DESESTIMACIÓN de la solicitud>>.

La propuesta fue notificada al Ayuntamiento el 8 de noviembre de 2018, concediéndosele un plazo de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de recepción de la propuesta, para la formulación de alegaciones.

3. El 3 de diciembre de 2018 el Ayuntamiento formuló alegaciones frente a la propuesta anterior manifestando la improcedencia de la consideración de las subvenciones como subvenciones vinculadas al precio del servicio de transporte, de conformidad con determinados pronunciamientos de la propia Dirección General de Tributos (DGT) así como del Tribunal Supremo. Cita, en este sentido, las consultas vinculantes de la DGT nº V3167/17, nº V0021/18 y nº V0027/18, de 10 de enero de 2018, en las que, motivando que no se produce distorsión de la competencia, se concluye que:

"Por tanto, la prestación del servicio público de transporte municipal objeto de consulta no determina una distorsión significativa de la competencia, en las condiciones señaladas.

En consecuencia, las subvenciones objeto de consulta no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Además, vuelve a invocar -transcribiéndolas parcialmente- las consultas y sentencias ya referidas en su solicitud de devolución.

Concluye su escrito de alegaciones del siguiente modo:

"Del resultado de la lectura del pliego de contratación y de la jurisprudencia, se observa que el Excmo. Ayuntamiento de (.....) no abona subvenciones al precio de los billetes, dado que este precio no es fijado en función de la subvención municipal, sino que lo que subvenciona el Ayuntamiento es el déficit anual que resulta de la explotación de la concesión cada año.

Al hilo de esta argumentación y, en clara conexión con el argumento siguiente, debe señalarse que el Organismo Autónomo (...), dependiente del Excmo. Ayuntamiento de (.....) abona a la empresa concesionaria una subvención, en este caso específico, sí vinculada al precio de los billetes, a diferencia de las entregas a cuenta de la subvención por déficit que el Ayuntamiento aportaba a la concesionaria.

Debe ponerse de manifiesto, como refuerzo de la argumentación hasta ahora realizada, el criterio que ha tenido la AEAT con el Ayuntamiento de (.....) en el tratamiento fiscal de estas subvenciones. De esta manera, se relacionan a continuación las estimaciones de la Agencia Tributaria a los recursos de reposición planteados por el Ayuntamiento, en torno a la devolución del IVA soportado indebidamente por el Ayuntamiento en las facturas que abonaba al anterior concesionario del servicio de transporte colectivo urbano de viajeros (A, S.A.), por las entregas a cuenta en concepto de subvención por déficit".

4. El 3 de diciembre de 2018, tras afirmar que el obligado tributario no había presentado alegaciones a la propuesta, la Administración tributaria dictó el acuerdo de resolución desestimando la solicitud presentada con la misma fundamentación que aquélla. El acuerdo fue notificado al Ayuntamiento el 4 de diciembre de 2018.

5. El 21 de diciembre de 2018 el Ayuntamiento interpuso recurso de reposición contra el acuerdo desestimatorio reiterando las alegaciones formuladas frente a la propuesta. La Administración tributaria desestimó el recurso en resolución de 1 de febrero de 2019, notificada el 4 de febrero siguiente, en los términos siguientes:

<<CUARTO: En el escrito de recurso de reposición que ahora se resuelve la entidad manifiesta su disconformidad con la desestimación de su solicitud, conforme a las alegaciones anteriormente expuestas, reiterando que los importes satisfechos por el Ayuntamiento no son subvenciones vinculadas al precio de los billetes, sino que lo que subvenciona el Ayuntamiento es el déficit anual que resulta de la explotación de la concesión de cada año.

Al respecto, la cuestión planteada debe abordarse, en primer lugar, mediante referencia a la normativa del IVA que regula la base imponible del Impuesto vigente para los ejercicios a los que se refiere la solicitud.

El artículo 78 de la Ley 37/1992 del IVA, establece la regla general en la determinación de la base imponible:

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

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...;)

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

(...;)"

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...;)

4.º Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

Este punto 4º fue introducido en la Ley 37/1992 por el art. 1.16 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, cuya exposición de motivos señala:

"En segundo lugar, dentro del principio de ajuste a la Directiva de IVA, se incorporan una serie de modificaciones derivadas de la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

(...;)

- La Sentencia de 14 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13, ha determinado la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella."

En el presente caso, de las manifestaciones de la entidad y de la documentación justificativa aportada, se puede constatar que el Ayuntamiento otorga subvenciones al concesionario G, SL para suplir la insuficiencia de los ingresos derivados de las tarifas del servicio y de otros ingresos, manteniendo así el equilibrio económico y la viabilidad en la prestación del servicio. La asunción por parte del ente público de una parte de la contraprestación económica derivada directamente de la prestación del servicio de transporte público no se traslada a los usuarios que pagan el precio del billete sujeto al IVA. En este caso, existe un vínculo entre la subvención y el servicio, ya que la subvención supone una disminución del coste del servicio a pagar por el usuario del servicio, aunque la subvención no se establezca de manera individualizada por billete o trayecto. Por tanto, dichas subvenciones están vinculadas directamente al servicio público de transporte de viajeros al que van destinadas, formando parte de la contraprestación, procediendo su integración en la base imponible del impuesto.

Procede reiterar que en este sentido se ha pronunciado la Inspección de los Tributos del Estado en la comprobación e investigación del IVA de los periodos de liquidación correspondientes al ejercicio 2015, respecto

del obligado tributario H, SL como entidad dominante del grupo de IVA y de las entidades dependientes del Grupo de IVA, entre las que se encuentra G, SL.

Respecto a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de fecha 10/01/2018, procede indicar que las mismas son contestadas en aplicación del artículo 78.Uno 3º de la LIVA 37/1992 con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 9/2017 de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Tal y como se indica en la exposición de motivos de la Ley 9/2017 de 8 de noviembre, las modificaciones normativas que introduce son aplicables desde su entrada en vigor.

La recurrente alega que la AEAT estimó los recursos de reposición planteados por el Ayuntamiento de Cáceres, devolviendo el IVA soportado indebidamente en las facturas que abonaba al anterior concesionario del servicio de transporte colectivo urbano de viajeros en concepto de subvención por déficit.

Al respecto, procede indicar que los criterios utilizados por la Oficina de Gestión Tributaria de la AEAT, Administración de María de Molina de Madrid, no son directamente trasladables al no tratarse de supuestos idénticos: se trata de periodos impositivos distintos, las disposiciones normativas aplicables han sufrido modificaciones y, por otra parte, se trata de obligados tributarios diferentes con circunstancias propias que han de ser valoradas>>.

Segundo:

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición el Ayuntamiento interpuso el 4 de marzo de 2019 la reclamación nº 46/02234/2019 y acumuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante), alegando lo siguiente:

1. FALTA DE MOTIVACIÓN FUNDAMENTADA DEL ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE REPOSICIÓN.

Es evidente que las subvenciones por déficit de explotación, teniendo en cuenta la naturaleza del servicio de transporte colectivo urbano de viajeros, están vinculadas al citado servicio, como no podría ser de otra manera, si bien no se encuentran vinculadas al precio, ya que su objeto no es disminuir el coste del servicio a pagar por el usuario del mismo, toda vez que se trata de mantener el servicio de transporte colectivo urbano de viajeros cuyo excesivo coste, por su propia naturaleza, no es posible repercutir a los usuarios, y resultando, por otra parte, la percepción de tarifas por los usuarios un medio para no hacerlo gratuito, de tal manera que se establezca una corresponsabilidad entre el servicio y el usuario del mismo, como así se viene realizando en la prestación de este servicio por las entidades que ostentan competencias al respecto.

No se trata de subvenciones vinculadas al precio, como señala el artículo 78 de la Ley 37/1992 del IVA, ya 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, incluyéndose en el concepto de contraprestación (...) 3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Indica dicho precepto de manera expresa cuáles subvenciones se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones y, de esta manera, se encuentran 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.

Ya se ha remitido la documentación que acredita que las subvenciones de entrega a cuenta por déficit de explotación no se determinan a priori en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados. Asimismo, se ha acreditado otro tipo de subvenciones directamente vinculadas al precio que sí forman parte de la base imponible del IVA, cuales son las subvenciones concedidas a través del Organismo Autónomo (.....), dependiente del Ayuntamiento de A este respecto, se aporta la documentación que así lo acredita.

2. INCONGRUENCIA EN LA FUNDAMENTACIÓN RESPECTO A LAS CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

Precisamente las solicitudes de devolución de IVA mediante rectificación de las autoliquidaciones por los periodos comprendidos de octubre a diciembre de 2016, lo son en referencia a las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Si bien no se ha traspuesto al ordenamiento jurídico español hasta la promulgación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, bien cierto es que el artículo 78 de la Ley 37/1992 debería interpretarse de conformidad con las citadas Directivas, pues así ha resultado finalmente a través de la mayor concreción de lo que debe entenderse por subvenciones vinculadas al precio, a diferencia clara de subvenciones por déficit de explotación del servicio, en clara consonancia con un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia, cual es la neutralidad del IVA.

Así, resultan congruentes las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos nº V3167/17, nº V0021-18 y nº V0027-18, ambas de 10 de enero de 2018, en las que, motivando que no se produce distorsión de la competencia, concluye que: "Por tanto, la prestación del servicio público de transporte municipal objeto de consulta no determina una distorsión significativa de la competencia, en las condiciones señaladas. En consecuencia, las subvenciones objeto de consulta no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido" (sic), a las que añadimos la Consulta vinculante num. 1460/2009 de 19 de junio de 2009, la Consulta vinculante num. 181/2009 de 2 de febrero de 2009, la Consulta vinculante núm. 2255/2008 de 26 de noviembre de 2008, y las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 21 de junio de 2003, 15 de junio de 2006, 12 de julio de 2006, 20 de febrero de 2007 y 12 de noviembre de 2009.

Por tanto, debe ser objeto de diferenciación la subvención por déficit de aquella vinculada al precio, determinándose esta además por la concreción a priori en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, cosa que no ocurre en las contraprestaciones por entregas a cuenta de la subvención por déficit de explotación del servicio.

3. ACTUACIÓN DIVERGENTE DE LA AEAT, RESPECTO AL CRITERIO PRECEDENTE SEGUIDO CON EL AYUNTAMIENTO DE (.....) POR EXPEDIENTE SIMILAR.

Ya se indicó en los recursos de reposición desestimados que la AEAT estimó, en 2017, los recursos de reposición planteados por el Ayuntamiento de (.....), por periodos impositivos de años anteriores devolviendo el IVA soportado indebidamente en las facturas que abonaba al anterior concesionario del servicio de transporte colectivo urbano de viajeros en concepto de subvención por déficit.

Sin embargo, la AEAT de Valencia ha señalado que los criterios utilizados por la Oficina de Gestión Tributaria de la AEAT, Administración de María de Molina, de Madrid, no son directamente trasladables al no tratarse de supuestos idénticos: se trata de periodos impositivos distintos, las disposiciones normativas aplicables han sufrido modificaciones y, por otra parte, se trata de obligados tributarios diferentes con circunstancias propias que han de ser valoradas.

No obstante, sin perjuicio de que se trata de terceros distintos y periodos impositivos diferentes, debe aplicarse el criterio seguido por la AEAT en las actuaciones precedentes, con número de expediente y referencia siguientes:

(.....).

Si bien el tercero era distinto, se trataba de una mercantil que ostentaba la concesión del servicio público de transporte colectivo urbano de viajeros, con el mismo procedimiento en el régimen de pagos, mediante entregas a cuenta de la subvención por déficit de explotación y liquidación final anual, y diferenciando las subvenciones vinculadas al precio a través de facturas emitidas al Organismo Autónomo (.....), con repercusión de IVA, por la subvención al billete de bus que establece este Organismo Autónomo, en atención a determinados colectivos de personas en situación de riesgo social. En relación a los periodos impositivos diferentes a los correspondientes a las alegaciones de esta reclamación económico-administrativa, debe indicarse que el artículo 78 de la Ley 37/1992 incluyó un nuevo apartado para especificar que no formaba parte de la base imponible del impuesto las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, "no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones", pero como ya se ha motivado anteriormente, este precepto -aplicable a los periodos impositivos de referencia en los que se enmarcan estas alegaciones- debe interpretarse a la luz de las directivas europeas, de los criterios de aplicación precedentes, de las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos y del sentido común, ya que, si no son subvenciones vinculadas al precio, no pueden formar parte de la base imponible del impuesto (a sensu contrario, todas las subvenciones al transporte colectivo urbano de viajeros estarían vinculadas al precio de las operaciones, como pretende atribuir la AEAT - cuestión que se contradice plenamente con la nueva redacción del artículo 78 de la Ley 37/1992, en aplicación de las directivas europeas de 2014 en esta materia, en consonancia con los criterios seguidos por la AEAT en actuaciones precedentes.

Tercero:

El TEAR dictó resolución el 21 de septiembre de 2021 estimando en parte la reclamación en los términos siguientes:

<<QUINTO. Según resulta de la información obrante en el expediente, por la Inspección de los Tributos, se siguieron actuaciones en sede de la mercantil H, SL, consistente la regularización practicada en la inclusión en la base imponible del impuesto las subvenciones percibidas de las Administraciones Públicas a las entidades del grupo, entre la que se encuentre la mercantil G, SL, al considerar que las subvenciones percibidas del Ayuntamiento de (.....), deben formar parte de la base imponible del servicio de transporte de pasajeros prestado por la reclamante.

Las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones forman parte de la base imponible del IVA, como se establece en los artículos 78.dos.3º de la Ley 37/1992, del IVA, y 73 de la Directiva 2006/112/CE, de armonización del IVA. Para la determinación de las subvenciones que han de recibir este tratamiento, hay que tener en cuenta las sentencias del TJUE de 22-11-2001, asunto C-184/00, Office des produits wallons ASBL, 13-6-2002, asunto C-353/00, Keeping Newcastle Warm, y 27-3-2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, a partir de las cuales se pueden extraer los criterios generales determinantes de la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA. Son los siguientes:

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

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

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

Para la resolución del presente supuesto, deben diferenciarse y concretarse las distintas prestaciones de servicios que se llevan a cabo, los sujetos que intervienen en cada prestación, así como su posición y relación, para por último analizar las operaciones que deben quedar gravadas con el IVA.

En primer lugar, antes de entrar a distinguir las prestaciones de servicios que se producen en este caso, debe recordarse que se considera destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

De otro lado, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

En el caso de que no resulte con claridad quién es aquél que ocupa la referida posición de acreedor y por tanto tiene la condición de destinatario, se presumirá que tienen tal condición, salvo prueba en contrario, aquel que esté obligado a efectuar el pago de la contraprestación, los destinatarios del servicio (usuarios). La Inspección, considerando la Jurisprudencia comunitaria aplicable, examina la existencia de vínculo directo entre la prestación de los servicios y la contrapartida recibida, y concluye que las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación percibida por el citado Ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto.

SEXTO. Cuestión distinta es si la concesión de la mencionada subvención, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. El pago de dichas subvenciones, no suponen en modo alguno el pago de entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.

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.

La concesión de la subvención no constituye operación alguna sujeta al IVA por lo que tampoco existe obligación a cargo de quien percibe la subvención de repercutir el IVA al órgano concedente de la subvención por la obtención de la misma. Cosa distinta, como se ha señalado en el fundamento anterior, es que deba formar parte de la base imponible de los servicios prestados por quien percibe la subvención.

SÉPTIMO. Considerando improcedente la repercusión efectuada al Ayuntamiento de (.....) en las facturas emitidas al mismo en concepto de entrega a cuenta de la subvención por déficit de explotación anual de la concesionaria, se debe verificar si concurren los requisitos para su devolución.

El artículo 14.2.c) del RD 520/2005, de 13 de mayo, que establece:

(.....).

El art. 127 RD 1065/2007, por el que se aprueba el 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, que dispone:

(.....).

Para poder efectuar la devolución debe darse la conjunción de esos requisitos y el incumplimiento de cualquiera de ellos excluye la posibilidad de realizar la referida devolución.

Por lo expuesto se deberá proceder a la verificación de los requisitos expuestos, para en su caso efectuar la devolución de las mencionadas cuotas>>.

Cuarto:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 20 de diciembre de 2021, con entrada en este Tribunal Central el 17 de marzo de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando , en síntesis, lo siguiente:

El motivo del presente recurso extraordinario trae causa en el criterio adoptado por el TEAR de la Comunidad Valenciana en el Fundamento Jurídico Sexto y Séptimo, concluyendo que la concesión de la subvención no constituye operación alguna sujeta al IVA por lo que tampoco existe obligación a cargo de quien percibe la subvención de repercutir el IVA al órgano concedente de la subvención por la obtención de la misma, con independencia de que, conforme con el Fundamento jurídico Quinto de dicha resolución, deba formar parte de la base imponible de los servicios prestados por quien percibe la subvención; y considerando improcedente la repercusión efectuada al Ayuntamiento de (.....) en las facturas, debiendo verificar si concurren los requisitos del art. 14.2.c) RD 520/2005 para su devolución.

El Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 9 de junio de 2020 (RG 00-06834-2016) desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivada del acta de disconformidad en relación con la entidad H, SL, en su condición de entidad dominante del grupo de IVA XXX/YY, por IVA ejercicio 2015. La regularización practicada consistió en la inclusión en la base imponible del impuesto de las subvenciones satisfechas por Administraciones Públicas a las entidades del grupo G, SA , A, SA y M, SA, de conformidad con el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992. Las citadas entidades prestan servicios de transporte colectivo de viajeros en virtud de concesiones administrativas otorgadas por determinados Ayuntamientos, percibiendo de los mismos cantidades en concepto de subvención, ante la posibilidad de que las tarifas máximas impuestas por la Administración no cubran el coste económico de los servicios. La Inspección, considerando la jurisprudencia comunitaria aplicable, examina la existencia de vínculo directo entre la prestación de los servicios y la contrapartida recibida, y concluye que las subvenciones cuestionadas están vinculadas a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación percibida por las citadas entidades dependientes y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto. El Tribunal declaró conforme a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

En consecuencia, el criterio recogido en la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Central es recogido en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en cuanto a que las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación percibida por el Ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración la base imponible del impuesto.

La controversia surge, en este caso y en otros en los que de igual modo se produce un pago de tercero (distinto del destinatario del servicio o de la entrega de un bien), respecto de quién es la persona que ha de soportar la repercusión del impuesto en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención concedida por la Administración; en otras palabras, si ha de ser soportado por el destinatario, en el caso que nos ocupa el viajero, o por la entidad que concede la subvención o efectúa el pago a tercero.

Según el Tribunal Regional la concesión de la subvención no constituye operación alguna sujeta al IVA por lo que tampoco existe obligación a cargo de quien percibe la subvención de repercutir el IVA al órgano concedente de la subvención por la obtención de la misma, aunque la subvención deba formar parte de la base imponible del servicio de transporte.

Este Centro Directivo considera que la Administración concedente de la subvención ha de soportar el Impuesto que recae sobre la parte de la base imponible correspondiente a la misma correspondiente a la prestación del servicio de transporte.

El artículo 78 de la LIVA, transposición del artículo 73 de la Directiva IVA, regula 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.

A estos efectos cita STJUE C-717/19 de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim y C-462/16 de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim y resolución del TEAC de 17 de marzo de 2016

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y que se fije como criterio que "en los pagos realizados por tercero que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago".

Quinto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), relativo a la regla general de determinación de la base imponible en dicho impuesto, señala en su apartado primero:

"Artículo 78. *Base imponible. Regla general*

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".

En sus apartados 2.3º y 3.4º, el citado artículo 78 de la LIVA dispone, en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso extraordinario de alzada, que:

"Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(.....).

3º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

(.....).

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(.....).

4.º Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones".

La redacción de dicho apartado 2.3º del artículo 78 de la LIVA vigente desde el 10 de noviembre de 2017 es la que sigue:

"Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(.....).

3º 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.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna".

El apartado 3.4º del artículo 78 de la LIVA fue suprimido a partir del 10 de noviembre de 2017.

Tercero:

Para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada se hace necesario exponer sintéticamente las distintas posturas de las partes implicadas.

La Administración tributaria rechazó las solicitudes de devolución del IVA correspondiente a los períodos de enero a octubre de 2017 formuladas por el Ayuntamiento invocando las conclusiones alcanzadas en una actuación inspectora previa relativa a la comprobación del IVA del ejercicio 2015 y concerniente a los mismos intervinientes e idénticos hechos. Tal actuación inspectora regularizó el IVA del grupo IVA xx/yy del que formaba parte G, SL como entidad dependiente y H, SL como dominante, al concluir que la subvención otorgada por el Ayuntamiento a la empresa concesionaria del servicio de transporte urbano colectivo de viajeros (G, SL) debía formar parte de la base imponible del servicio de transporte prestado por esta última por tratarse de una subvención vinculada al precio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78.Dos. 3º de la LIVA.

El TEAR se hace eco en el fundamento de derecho quinto de su resolución de la actuación inspectora a que alude la Administración tributaria al señalar que "Según resulta de la información obrante en el expediente, por la Inspección de los Tributos, se siguieron actuaciones en sede de la mercantil H, SL, consistente la regularización practicada en la inclusión en la base imponible del impuesto las subvenciones percibidas de las Administraciones Públicas a las entidades del grupo, entre la que se encuentre la mercantil G, SL, al considerar que las subvenciones percibidas del Ayuntamiento de (.....), deben formar parte de la base imponible del servicio de transporte de pasajeros prestado por la reclamante".

Debe señalarse a este respecto, como indica el Director recurrente, que este Tribunal Central revisó la citada actuación inspectora en su resolución de 9 de junio de 2020 (RG 6834/2016) desestimando la reclamación interpuesta por la entidad H, SL, en su condición de entidad dominante del Grupo IVA xx/yy, y confirmando el acuerdo de liquidación impugnado que había incluido en la base imponible del servicio de transporte prestado por diversas entidades dependientes, entre ellas la entidad G, SL, las subvenciones satisfechas por las Administraciones Públicas a dichas entidades.

En la citada resolución de 9 de junio de 2020, tras recordar (i) la normativa aplicable al caso examinado, constituida por el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y por el artículo 78 de la LIVA en su redacción vigente entre el 1 de enero de 2015 y el 9 de noviembre de 2017, es decir, la misma redacción que la aplicable en el supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, y (ii) la jurisprudencia comunitaria al respecto, concluimos lo siguiente:

"CUARTO. (.....)

La regularización practicada respecto de la entidad G (.....) se fundamenta en el Contrato de gestión indirecta mediante concesión administrativa del servicio público de transporte colectivo urbano de viajeros en la ciudad de (.....), suscrito con el Ayuntamiento de (.....) el...de... de 2014, y en el Pliego de cláusulas administrativas particulares del contrato de concesión.

En cuanto al contenido del contrato, en la cláusula quinta se regula la retribución del concesionario, indicando que percibirá en concepto de retribución por la prestación del servicio objeto de concesión las tarifas a abonar por los usuarios del servicio y la subvención que, en su caso, y para mantener el equilibrio financiero de la concesión, acuerde otorgar el Ayuntamiento al concesionario. Dispone asimismo que el Ayuntamiento otorgará subvención al concesionario cuando circunstancias sobrevenidas determinen la ruptura de la economía de la concesión, siempre que dicho equilibrio no pueda ser restablecido plenamente mediante una revisión de precios.

(.....).

QUINTO. Analizados los elementos fundamentales en los que la Inspección ha basado su regularización, debemos recordar los criterios generales determinantes de la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA de conformidad con la jurisprudencia comunitaria, antes expuestos, y comprobar si en los supuestos regularizados concurren dichos criterios. Son los siguientes:

1º. Las subvenciones o ayudas que deben formar parte de la base imponible del tributo deben estar vinculadas a entregas de bienes o prestaciones de servicios a cuya provisión se condicionen. Dichas entregas de

bienes o prestaciones de servicios pueden concretarse en la disponibilidad a su prestación por parte del empresario o profesional que las recibe.

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

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

En primer lugar, cabe señalar que en ninguno de los casos analizados parece cuestionable la existencia de vinculación entre la prestación de servicios de transporte y la percepción de la subvención correspondiente. En los documentos descritos cualquier referencia a la obligación de la Administración municipal de satisfacer subvención al concesionario se encuentra claramente ligada a la obligación del concesionario de prestar el servicio de transporte municipal en las condiciones recogidas en los contratos y pliegos correspondientes.

En segundo lugar, en los documentos que rigen cada una de las concesiones se determina la forma de cálculo de la subvención, que se vincula a la existencia de un déficit de explotación derivado de la diferencia entre los ingresos por las tarifas vigentes y los costes de explotación del servicio, estableciéndose en cada caso los elementos a tener en cuenta a estos efectos.

Por otra parte, en todos los casos analizados las subvenciones percibidas de los distintos Ayuntamientos constituyen parte de la contraprestación efectiva del servicio de transporte prestado por cada una de las entidades, que a su vez se comprometen y están obligadas a la prestación del servicio siempre conforme a un precio previamente fijado por la Administración Pública. A través de las subvenciones, los Ayuntamientos asumen una parte del coste del servicio con el fin de garantizar el equilibrio económico-financiero de la prestación, de forma que el operador perciba el valor de mercado del servicio que presta, garantizando asimismo la viabilidad en la prestación. Si no se percibieran las subvenciones, los operadores no podrían prestar el servicio a los precios fijados por la Administración, debiendo incrementar los precios hasta alcanzar los de mercado para que la prestación del servicio fuera asumible por el operador.

SEXTO. Frente a estas conclusiones, a continuación analizamos las alegaciones formuladas por la entidad reclamante. Manifiesta en primer lugar la entidad que no es aplicable la sentencia del TJUE en el caso Le Rayon D'Or, en la que no existe contrato con los usuarios de la residencia ni estos satisfacen cantidad alguna a la administración subvencionante, que asume todo el coste y paga una cantidad a tanto alzado, a diferencia de lo que ocurre en el servicio de transporte que efectúa el concesionario donde el usuario tiene un contrato con la entidad concesionaria vigente desde que adquiere y paga el título de transporte a precio de mercado, sin que exista proporcionalidad acreditada entre la subvención percibida y las tarifas.

Este Tribunal considera que, con independencia de que el caso concreto que se plantea en la sentencia aludida presente diferencias con el que ahora analizamos, las conclusiones derivadas de la sentencia y expuestas anteriormente constituyen jurisprudencia comunitaria aplicable, en particular, que la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, que 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 y, finalmente, que 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.

Alega la reclamante que las subvenciones percibidas no constituyen contraprestaciones de servicios prestados a los Ayuntamientos que las satisfacen. Efectivamente, los Ayuntamientos no son los destinatarios directos de los servicios de transporte prestados por las entidades del grupo, si bien entendemos que este hecho en nada altera las conclusiones antes expuestas. Las entidades son contratadas por los Ayuntamientos para prestar un servicio a los ciudadanos, por el que perciben una contraprestación, tanto de estos cuando adquieren el título de transporte conforme a las tarifas vigentes como de los Ayuntamientos cuando satisfacen subvenciones con el fin de compensar el déficit de explotación derivado de unas tarifas obligatorias que no cubren los costes de funcionamiento, y sin las cuales la prestación del servicio no sería viable.

La reclamante se refiere asimismo a la falta de vinculación de las subvenciones al precio de las operaciones, señalando que las tarifas determinadas por las entidades prestadoras son previas a la cuantificación de la subvención, que no hay relación entre tarifa y subvención y que el importe definitivo de la subvención solo se conoce al final del ejercicio.

Respecto a esta cuestión, recordamos que la jurisprudencia comunitaria establece que la subvención debe constituir un elemento de determinación del precio finalmente exigido por el servicio, de forma que permita al prestador exigir un precio inferior al que correspondería de no mediar la subvención, y que no es preciso que el

importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del servicio que se presta, sino que es suficiente que la relación entre la disminución del precio y la subvención resulta significativa.

Este Tribunal considera suficientemente acreditada, de conformidad con las conclusiones expuestas en el fundamento de derecho anterior, la existencia de relación entre las subvenciones percibidas y el precio de los servicios. Dada la obligatoriedad de las tarifas que determinan los Ayuntamientos, estos pueden, mediante las subvenciones, asumir una parte del coste del servicio con el fin de garantizar el equilibrio económico-financiero de la prestación, de forma que el operador perciba el valor de mercado del servicio que presta, garantizando asimismo la viabilidad en la prestación. Si no se percibieran las subvenciones, los operadores no podrían prestar el servicio a los precios fijados por la Administración, debiendo incrementar los precios hasta alcanzar los de mercado para que la prestación del servicio fuera asumible por el operador. Por tanto, consideramos suficientemente acreditada la relación entre subvención y precio en los casos analizados, sin que elementos como el momento en que queda determinado el importe exacto a percibir en concepto de subvención afecte a esta conclusión pues, como resulta del acuerdo de liquidación, dicho importe se establece a partir de variables que solo son conocidas al final del ejercicio, si bien el método de cálculo del importe de la subvención se establece en los correspondientes contratos administrativos y pliegos de condiciones a partir de fórmulas especificadas en los mismos, por tanto, con carácter previo a la prestación de los servicios.

La entidad reclamante alega que la liquidación practicada es contraria a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y a los criterios de la Dirección General de Tributos, basándose en que las subvenciones percibidas por las entidades del grupo no pueden calificarse como vinculadas al precio. La relación entre las subvenciones percibidas y el precio de los servicios ha sido analizada reiteradamente en la presente resolución; por otra parte, el acuerdo de liquidación se fundamenta en la jurisprudencia comunitaria aplicable antes expuesta, por lo que ninguna consideración adicional cabe añadir al respecto.

Finalmente, la entidad manifiesta que la cuantía de las subvenciones es superior a la diferencia entre los costes de las prestaciones de servicios y el importe obtenido del cobro de las tarifas de los usuarios, por lo que de considerarse contraprestación o subvención vinculada al precio la base imponible no puede incluir el beneficio industrial fijo y variable. Como previamente se ha indicado, la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, con independencia de los elementos que integren dicha contraprestación, por lo que la alegación debe ser desestimada.

Las anteriores consideraciones llevan a este Tribunal a confirmar la concurrencia de los requisitos establecidos por la jurisprudencia comunitaria para que proceda la inclusión de las subvenciones percibidas por las distintas entidades en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, a declarar conforme a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado".

El TEAR no sólo conocía la actuación inspectora relativa a la comprobación del IVA del ejercicio 2015, que afectaba a la entidad G, SL, sino que era consciente también del contenido de la resolución de este Tribunal Central de 9 de junio de 2020 (RG 6834/2016) como lo prueba la siguiente frase empleada al final del fundamento de derecho quinto de su resolución: "La Inspección, considerando la Jurisprudencia comunitaria aplicable, examina la existencia de vínculo directo entre la prestación de los servicios y la contrapartida recibida, y concluye que las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación percibida por el citado Ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto". Dicha frase es sustancialmente idéntica a la contenida en el antecedente de hecho segundo de nuestra resolución de 9 de junio de 2020, del siguiente tenor literal: "La Inspección, considerando la jurisprudencia comunitaria aplicable, examina la existencia de vínculo directo entre la prestación de los servicios y la contrapartida recibida, y concluye que las subvenciones cuestionadas están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación percibida por las citadas entidades dependientes y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto".

El TEAR concluye en su fundamento de derecho séptimo que resulta "improcedente la repercusión efectuada al Ayuntamiento de (.....) en las facturas emitidas al mismo en concepto de entrega a cuenta de la subvención por déficit de explotación anual de la concesionaria". Dado que conocía la resolución de este Tribunal Central de 9 de junio de 2020 referida, como hemos dicho, al IVA del ejercicio 2015, y no expone razón alguna para no incluir el importe de la subvención en la base imponible del impuesto, hemos de entender que no cuestiona en realidad tal inclusión y que el motivo de considerar improcedente la repercusión del IVA al Ayuntamiento en las facturas emitidas por la concesionaria del servicio de transporte no es otro, como sugiere el Director recurrente, que el de considerar que el Ayuntamiento no era la persona que había de soportar la repercusión del impuesto en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención.

Para justificar su postura el TEAR afirma que "la concesión de la subvención no constituye operación alguna sujeta al IVA por lo que tampoco existe obligación a cargo de quien percibe la subvención de repercutir el IVA al órgano concedente de la subvención por la obtención de la misma".

La operación que se está analizando es la de prestación del servicio de transporte colectivo de viajeros por parte de una entidad mercantil, cuya contraprestación se compone del precio de los billetes, satisfecho por los particulares usuarios del servicio, más el de la subvención satisfecha por un tercero, el Ayuntamiento. No se examina aquí la sujeción al IVA de la actividad de concesión de subvenciones por una Administración Pública. Por otro lado, el que la concesión de la subvención no constituya operación sujeta al IVA lo que implicaría es que no esté obligado a repercutir el IVA quien la concede y no, como afirma el TEAR, quien la recibe.

No alcanzamos a comprender el razonamiento del TEAR a menos que lo que haya querido decir sea, a la vista de su afirmación de que "El pago de dichas subvenciones, no suponen en modo alguno el pago de entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido", que la concesionaria no presta servicio de transporte alguno al Ayuntamiento, por lo que no debe repercutirle tampoco impuesto alguno.

Así las cosas, la controversia planteada en el presente recurso extraordinario de alzada se concreta en determinar quién es la persona que ha de soportar la repercusión del impuesto en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención concedida por la Administración; en otras palabras, si ha de ser soportado por el destinatario, en el caso que nos ocupa el viajero, o por la entidad que concede la subvención.

Este Tribunal Central anticipa que comparte los razonamientos y postura del Director recurrente de que es la Administración concedente de la subvención la que ha de soportar el impuesto que recae sobre la parte de la base imponible correspondiente a la misma correspondiente a la prestación del servicio .

El artículo 78 de la LIVA, transcrito en el anterior Fundamento de Derecho, establece 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.

Respecto del pago parcial de la contraprestación en la entrega de bienes por terceros distintos del destinatario final (usuario del bien o servicio) dijimos en el FD 5º de nuestra resolución de 17 de marzo de 2016 (RG 703/2013), concerniente a los descuentos de los laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud en función del volumen de ventas a pacientes del sistema, que "En el caso de medicamentos vendidos con receta, los clientes satisfacen a las farmacias una parte del precio, y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio se lo paga el Sistema Nacional de Salud a las farmacias, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que pueda deducir ese IVA tampoco". Se planteaba en aquel supuesto si procedía la rectificación de la base imponible y a quien correspondía la devolución del impuesto, señalando este Tribunal en el FD 6º: "Los consumidores finales son dos: por un lado los ciudadanos que compran medicamentos con receta, y por otro la Seguridad Social. Los primeros no deben recibir factura rectificativa alguna porque no se benefician del descuento, la cantidad que pagan es la misma independientemente de él, pues no se les efectúa ningún reembolso cuando se calculan las cantidades a reintegrar al Sistema Nacional de Salud. La Seguridad Social, aunque si es beneficiaria de ese descuento, no necesita recibir la factura rectificativa alguna porque no tiene que rectificar sus deducciones ni ha sido la destinataria de los productos entregados por la empresa, bastando para recoger el descuento con su contabilización global. Por esto, es necesario que X expida factura rectificativa recogiendo el descuento concedido, sin que deba remitírsela a nadie."

Asimismo, encontramos jurisprudencia comunitaria en este sentido, entre otras STJUE C-717/19 de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim y C-462/16 de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim, pronunciándose en esta última el TJUE en los siguientes términos:

"41. En efecto, como señaló el Abogado General en los puntos 44 y 45 de sus conclusiones, los pagos efectuados en el momento de compra de los productos farmacéuticos deben considerarse una contraprestación de un tercero conforme al artículo 73 de la Directiva IVA, cuando dichos terceros, a saber los afiliados, solicitan el reembolso de las entidades del seguro privado de enfermedad y éstas han obtenido, de conformidad con la normativa nacional, el descuento que la empresa farmacéutica está obligada a concederles. De este modo, a la luz de las circunstancias del litigio principal, las entidades del seguro privado de enfermedad deben considerarse consumidores finales de una entrega efectuada por una empresa farmacéutica sujeta a IVA de modo que el importe que percibe la Administración tributaria no puede ser superior al pagado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 24)."

Como señala el Director, estas mismas conclusiones sobre el pago de un tercero en una entrega de bienes son trasladables al caso que aquí nos ocupa, esto es, a la prestación del servicio de transporte cuya contraprestación se integra por el importe satisfecho por el usuario del mismo y por la subvención concedida por el organismo público (pago de tercero). Las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación recibida por el Ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto. Los viajeros (destinatarios del servicio) satisfacen una parte del precio y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio es pagado por el Ayuntamiento (mediante subvención) al prestador del servicio de transporte, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que se pueda deducir ese IVA tampoco al tener el

Ayuntamiento la consideración de consumidor final en línea con lo dispuesto en la jurisprudencia comunitaria citada. Cuestión distinta es que, de acuerdo a los convenios suscritos entre la entidad prestadora de los servicios de transporte y el Ayuntamiento, el IVA deba entenderse incluido en el importe total percibido por el sujeto pasivo, pero independientemente de tal consideración siempre existe la obligación del sujeto pasivo (prestador del servicio de transporte) de repercutir el impuesto al Ayuntamiento.

Por ello, debe concluirse que, como solicita el Director recurrente, en los pagos realizados por tercero que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA:

ESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

En los pagos realizados por tercero que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.