

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091524

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2023

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 3745/2021

#### SUMARIO:

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

*Sociedad mercantil pública recibe transferencias presupuestarias de la Administración territorial de la que depende para promocionar las empresas y los productos de esa Comunidad Autónoma en el exterior.* En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria practica regularización del IVA, ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, de la entidad E, empresa pública de la Junta de Andalucía que tiene como objetivo específico promover y apoyar la internacionalización de las empresas andaluzas mediante el desarrollo de la planificación, diseño y ejecución de acciones de promoción de las empresas y de los productos andaluces en el exterior, de acuerdo con la política económica del gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía, enmarcadas dentro del Plan Estratégico para la Internacionalización de la Economía Andaluza.

La entidad hace constar su condición de sociedad perteneciente al sector público andaluz, al estar participada en un 87,72% por la Junta de Andalucía y en un 12,28% por distintas Cámaras Oficiales de Comercio y Navegación del ámbito de la Comunidad Autónoma. Añade que su objeto social comprende crear, sostener y gestionar mecanismos destinados a contribuir a la internacionalización del tejido empresarial andaluz, mediante el apoyo al desarrollo de sus estructuras comerciales para la exportación y el fomento de la inversión productiva en el exterior, así como para la atracción de la inversión directa exterior que pueda contribuir al desarrollo y consolidación del tejido productivo andaluz.

La cuestión a decidir por el Tribunal Central se centra exclusivamente en la inclusión o no en la base imponible del impuesto de las aportaciones percibidas de la Junta de Andalucía por la entidad E.

Establecen los acuerdos de liquidación que lo relevante para establecer la inclusión en la base imponible del IVA de las subvenciones es determinar la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y la prestación de servicios que deba realizar, por lo que la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto estará constituida por la contraprestación total obtenida por el sujeto que realiza la operación, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de este vínculo directo; además, en un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho de que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada. De esta forma, bastará ahora reconocer la existencia de esa relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas como contraprestación del mismo.

Pues bien, la doctrina del Tribunal Central, debe entenderse superada a la vista de las SSTs, de 15 de octubre de 2020, recurso nº 1974/2018 (NFJ071761) y de 30 de enero de 2023, recurso nº 8219/2020 (NFJ088789), posteriores a la jurisprudencia del TJUE en cuya interpretación se basaba la citada resolución.

Las transferencias presupuestarias percibidas por la sociedad al objeto de financiar las actividades de promoción de empresas y productos de esa Comunidad Autónoma en el exterior no son contraprestación de operaciones realizadas en favor del ente público que las financia, al no existir ningún negocio jurídico entre ambas en el cual se haya pactado un precio o contravalor. Por otro lado, tampoco se aprecia el cumplimiento de los requisitos necesarios para calificar una subvención como directamente vinculada al precio, de acuerdo con lo señalado al respecto por el Tribunal Supremo en las sentencias mencionadas. En consecuencia, las transferencias recibidas no pueden considerarse contraprestación de las operaciones realizadas por la entidad, por lo que no forman parte de la base imponible del IVA. **(Criterio 1 de 2)**

Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto contemplan situaciones en las que participan tres sujetos: 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 se refiere a aquellas operaciones que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención.

Se incluyen en la base imponible como subvenciones vinculadas al precio, aquellas que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios que son pagadas por un tercero al vendedor o prestador. **(Criterio 2 de 2)**

#### PRECEPTOS:

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

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

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), art. 7.

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

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

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El 18 de diciembre de 2020 tuvieron entrada en este Tribunal los presentes recursos de alzada ordinarios, interpuestos el 9 de diciembre de 2020 contra las siguientes resoluciones dictadas el 21 de octubre de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía:

- Resolución de la reclamación económico-administrativa 41/04672/2018, formulada contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...6, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía (Agencia Estatal de Administración Tributaria), por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013, 2014 y 2015.

- Resolución de la reclamación económico-administrativa 41/04673/2018, formulada contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...0, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía (Agencia Estatal de Administración Tributaria), por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2016.

### Segundo.

En relación con la entidad EXTENDA-AGENCIA ANDALUZA DE PROMOCIÓN EXTERIOR SA (en adelante, EXTENDA), el 17 de julio de 2017 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía. Las actuaciones, de carácter general, afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 a 2015.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 23 de noviembre de 2017 se formaliza acta de disconformidad A02-...6. El acuerdo de liquidación se dicta el 7 de mayo de 2018 y del mismo resulta una deuda tributaria de 4.734.726,50 euros.

La regularización consiste en el aumento de bases imponibles y cuotas devengadas correspondientes a las transferencias recibidas de la Junta de Andalucía, consideradas como subvenciones vinculadas directamente al precio de los servicios prestados y, por tanto, integrantes de la base imponible del impuesto, de conformidad con el artículo 78 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, el 24 de abril de 2017 se inician por la citada Dependencia Regional de Inspección actuaciones inspectoras relativas al ejercicio 2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido de EXTENDA, formalizándose acta de disconformidad A02-...0 el 23 de noviembre de 2017. La regularización practicada en el acuerdo de liquidación, dictado el 7 de mayo de 2018, coincide con la correspondiente a los ejercicios 2013 a 2015, y determina una deuda tributaria de 1.304.503,07 euros.

### Tercero.

Disconforme con los acuerdos de liquidación descritos en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas 41/04672/2018 y 41/04673/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

El Tribunal Regional dicta resoluciones el 21 de octubre de 2020 por las que desestima las reclamaciones y confirma los actos impugnados.

Las resoluciones se notifican a la entidad el 10 de noviembre de 2020.

### Cuarto.

Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por el Tribunal Regional referidas en el antecedente de hecho anterior, el 9 de diciembre de 2020 la entidad interpone recursos de alzada ordinarios ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Las alegaciones formuladas, coincidentes en ambos recursos, son las siguientes:

- Los importes que percibe la interesada de la Junta de Andalucía con cargo a dotaciones presupuestarias no constituyen la contraprestación de servicios prestados, sino que corresponden a transferencias de financiación que son concedidas para cubrir su déficit de explotación o, en algunos casos, para financiar la adquisición de elementos de inmovilizado que se incorporen a la estructura fija de la entidad (transferencias de capital), consideradas por la jurisprudencia y la doctrina como subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones que, por tanto, no forman parte de la base imponible del IVA.

- El Tribunal Supremo, en su reciente sentencia de 29 de junio de 2015 (Rec.3826/2014) dictada con posterioridad a la sentencia del TJUE en el asunto Rayon d'Or, y en la sentencia de 17 de febrero de 2016 (Rec.197/2014), dictada con posterioridad a la sentencia del asunto Rayon d'Or y a la sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Sudaçor, establecen que la normativa del IVA deja fuera de la base imponible las subvenciones de explotación, esto es, las llamadas por el Tribunal Constitucional "subvenciones-dotación", que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación, sin incidencia en IVA. El Tribunal Supremo concluye que tales compensaciones recibidas por la concesionaria para garantizar el equilibrio económico financiero de la concesión no son subvenciones vinculadas al precio, ni antes ni después de la modificación introducida en el artículo 78.Tres 4º de la Ley 37/1992 por la Ley 28/2014. En la misma línea se pronuncia la Audiencia Nacional, en sus recientes sentencias de 21 de julio de 2016 (recurso 179/2015) o 19 de diciembre de 2017 (recurso 71/2016).

- El criterio de la Administración en el acuerdo de liquidación vulnera la doctrina de los actos propios, al haberse dictado por el TEAC resolución de 16 de septiembre de 2014 (posterior a la dictada por el TJUE en el mencionado asunto Rayon d'Or el 27 de marzo de 2014) en la que se concluye, respecto de la comprobación del impuesto de la entidad por los ejercicios 2008 a 2011, que las transferencias que recibe EXTENDA de la Junta de Andalucía constituyen "subvenciones de explotación para cubrir el déficit que genera su actividad", esto es, "subvenciones-dotación para la financiación de la actividad, que no forman parte de la base imponible del IVA conforme a reiterada jurisprudencia". Asimismo, en actas de conformidad correspondientes a los ejercicios 2008 a 2011, no se cuestionó en ningún momento que las transferencias recibidas formasen parte de la base imponible del IVA, como se desprende de las mismas, concluyéndose que no tenían incidencia alguna a efectos del impuesto.

## 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Los recursos de alzada arriba señalados 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:

Conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación impugnados.

### Cuarto.

Como se expone en el antecedente de hecho segundo, la Administración tributaria practica regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, de la entidad EXTENDA, empresa pública de la Junta de Andalucía que tiene como objetivo específico promover y apoyar la internacionalización de las empresas andaluzas mediante el desarrollo de la planificación, diseño y ejecución de acciones de promoción de las

empresas y de los productos andaluces en el exterior, de acuerdo con la política económica del gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía, enmarcadas dentro del Plan Estratégico para la Internacionalización de la Economía Andaluza.

En el presente recurso, la entidad hace constar su condición de sociedad perteneciente al sector público andaluz, al estar participada en un 87,72% por la Junta de Andalucía y en un 12,28% por distintas Cámaras Oficiales de Comercio y Navegación del ámbito de la Comunidad Autónoma. Añade que su objeto social comprende crear, sostener y gestionar mecanismos destinados a contribuir a la internacionalización del tejido empresarial andaluz, mediante el apoyo al desarrollo de sus estructuras comerciales para la exportación y el fomento de la inversión productiva en el exterior, así como para la atracción de la inversión directa exterior que pueda contribuir al desarrollo y consolidación del tejido productivo andaluz.

En el ejercicio de su objeto social, durante 2013, 2014 y 2015, manifiesta llevar a cabo diversas actividades dirigidas a las empresas andaluzas, relativas a información, formación, consultoría, promoción o inversión productiva en mercados exteriores. Así, proporciona información, asesoramiento y formación a las empresas andaluzas según la fase en la que se encuentren en su proceso de internacionalización, acerca de los distintos mercados, países, sectores. Asimismo, realiza actuaciones según sectores de actividad, orientadas a dar a conocer los productos de Andalucía en el mercado internacional, campañas promocionales genéricas para impulsar los productos o servicios andaluces en los mercados de interés de la marca Andalucía, contacta con importadores y prescriptores de opinión (periodistas extranjeros) con ocasión de ferias, degustaciones, seminarios o encuentros profesionales, estudios de mercado generales, atracción de la inversión exterior, tratando de suministrar a posibles inversores información de Andalucía en cuanto a su economía, la industria y el mercado o sobre aspectos legales, el Observatorio de la Internacionalización de la economía andaluza, la Gestión de la Red Exterior, mediante la que se realiza una función de vigilancia continua de los mercados internacionales. Adicionalmente, se encarga de la gestión del Fondo de Apoyo Financiero a la Internacionalización puesto en marcha por el Gobierno Andaluz, que supone actuar en nombre y por cuenta de la Junta de Andalucía en claro desarrollo de funciones públicas y que no se encuentra sujeta al impuesto.

En cuanto a los ingresos percibidos, indica la entidad que provienen fundamentalmente de las transferencias de financiación que recibe con cargo a dotaciones presupuestarias de la Junta de Andalucía, ente territorial del que depende y que ostenta el control mayoritario de la interesada para cubrir su déficit de explotación, constituyendo su principal fuente de ingresos. Por otro lado, obtiene ingresos por la prestación de servicios a las empresas andaluzas para su internacionalización, en el marco de las actividades anteriormente citadas.

Disponen los acuerdos de liquidación que EXTENDA realiza tanto actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como actividades sin carácter económico, no sujetas al impuesto, que suponen el ejercicio de funciones públicas y en las que actúa en nombre y por cuenta de la Junta de Andalucía. Las actividades económicas consisten en prestaciones de servicios cuyos destinatarios son empresas andaluzas, que satisfacen un precio a cambio de los servicios adquiridos, y, mayoritariamente, la Junta de Andalucía, de la que recibe fondos para la financiación de su actividad o de un área concreta de su actividad, o de la prestación de un determinado servicio o de programas específicos que deban ser ejecutados por la entidad.

Asimismo, de los acuerdos de liquidación resulta que el órgano competente de la Junta de Andalucía aprueba anualmente una resolución por la que se conceden a EXTENDA las dotaciones y transferencias que financian las actividades relacionadas con su objeto social. La resolución establece los objetivos de la entidad, concretados en el desarrollo de la planificación, diseño y ejecución de acciones de promoción de las empresas y productos andaluces en el exterior, así como los objetivos del Plan Estratégico para la Internacionalización de la Economía Andaluza de cada año, disponiendo, en cuanto a su financiación, que la correspondiente ley de presupuestos, en su programa "Emprendedores e Internacionalización de la Economía andaluza", consigna la aplicación "Transferencia de Financiación Agencia Andaluza de Promoción Exterior EXTENDA", con una determinada dotación.

La Administración tributaria considera que los fondos satisfechos por la Junta de Andalucía son percibidos, con carácter general, en contraprestación de actuaciones a su favor especificadas por la Comunidad Autónoma, por lo que las aportaciones constituyen el precio a pagar por los servicios contratados con la entidad. Como consecuencia, deben formar parte de la base imponible del impuesto de acuerdo con el artículo 78.Dos.3.º de la Ley 37/1992, todo ello conforme a la doctrina del Tribunal Central dictada a partir de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, y de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Saudaçor. Por tanto, se regularizan, incrementándolas, las bases imponibles y cuotas devengadas por este concepto.

Por otra parte, constatada la realización por parte de EXTENDA de actividades sujetas y de actividades no sujetas al impuesto, se limita el derecho a la deducción mediante la determinación de un criterio basado en los gastos, con la conformidad del obligado tributario, aplicado a las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas a ambos tipos de actividad. Esta cuestión no es objeto de controversia en las presentes reclamaciones.

Conforme a lo anterior, la cuestión a decidir por este Tribunal Central se centra exclusivamente en la inclusión o no en la base imponible del impuesto de las aportaciones percibidas de la Junta de Andalucía por la entidad EXTENDA.

#### **Quinto.**

Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo planteada, es preciso atender la alegación de la reclamante relativa a la vulneración de la doctrina de los actos propios por parte de la Administración al dictar los acuerdos de liquidación, basada en la existencia de una resolución del Tribunal Central de 16 de septiembre de 2014, así como en actas de conformidad relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008 a 2011, derivadas de una comprobación iniciada como consecuencia de la citada resolución económico-administrativa, en las que, según manifiesta, no se cuestionó en ningún momento que las transferencias recibidas formasen parte de la base imponible del IVA.

Este Tribunal Central, siguiendo el camino marcado por el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada, se ha referido a la doctrina de los actos propios en diversas resoluciones como las de 17 de noviembre de 2015 (00/05071/2012) y de 15 de febrero de 2018 (00/04092/2015), declarándola aplicable cuando la Administración, mediante sus actos y de forma suficientemente concluyente, ha provocado en el obligado tributario una confianza legítima en cuanto a la corrección de su actuación. El principio de confianza legítima se refleja en el artículo 3.1 de la derogada Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como en el vigente artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, de aplicación al ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, este último como principio general que la Administración deberá respetar en su actuación. Igualmente, el principio de la confianza legítima ha sido reconocido en el ámbito comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea; al respecto, se indica en la antes citada resolución de 17 de noviembre de 2015:

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

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

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

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

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

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

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

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

*En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la*

Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables".

En este mismo sentido, este Tribunal Central, en resolución de 22 de febrero de 2018 (00/00044/2015 y acumulados), señalaba (el subrayado es nuestro):

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

el art. 9 de la CE, pues la tutela de la confianza legítima es un principio inherente a todas las relaciones de derecho público, como expresión de los principios generales de rango constitucional, sino también, y especialmente, porque como se ha indicado se reconoce expresamente en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, remitiéndose el art. 7.2 de la LGT, al regular las fuentes normativas del Derecho tributario declara el carácter supletorio de las Disposiciones Generales de Derecho Administrativo.

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

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

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

(...)

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

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

## Sexto.

Debemos, por tanto, determinar si la resolución del Tribunal Central de 16 de septiembre de 2014 y las liquidaciones derivadas de actas de conformidad correspondientes a los ejercicios 2008 a 2011, a las que hace referencia la reclamante, pueden considerarse actos propios generadores de confianza legítima para la entidad en cuanto a la corrección de la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de las aportaciones satisfechas por la Administración autonómica en los ejercicios comprobados.

Como se indica en la doctrina y jurisprudencia expuestas, la aplicación de la doctrina de los actos propios requiere dos condiciones simultáneas para su aplicación: en primer lugar, que el acto propio sea consecuencia de una actuación en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora, y en segundo lugar, que no existan datos nuevos respecto de los disponibles para la Administración en el examen y calificación en primera instancia, ni aparezcan a posteriori hechos con relevancia determinante.

Analizamos a continuación el contenido y los pronunciamientos de las citadas liquidaciones y resolución a las que la entidad pretende atribuir la condición de actos propios en el sentido señalado.

La resolución del Tribunal Central de 16 de septiembre de 2014 (00/04474/2011 y acumuladas) analiza la regularización practicada por la Administración tributaria respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008, 2009 y 2010, de la entidad EXTENDA, en la que se le atribuye la realización de operaciones sujetas al impuesto junto con operaciones no sujetas y, como consecuencia, se limita el derecho a deducir las cuotas

soportadas. En relación con las subvenciones percibidas por la entidad, señala la resolución en su fundamento de derecho sexto:

"SEXTO: (...).

*Conforme hemos señalado, la reclamante efectúa conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y otras operaciones no sujetas a dicho impuesto. En relación con unas y otras, la reclamante recibe de la Junta de Andalucía subvenciones-dotación para la financiación de la actividad, que no forman parte de la base imponible del IVA conforme a reiterada jurisprudencia, cuestión que no se discute aquí puesto que ni la Administración ha pretendido la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA, ni la entidad las ha incluido, no siendo objeto de discusión esta cuestión.*

(...)"

En cuanto a las actas de conformidad A01-...2 y A01-...3, formalizadas el 18 de julio de 2016, relativas respectivamente a los ejercicios 2008 y 2009 a 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido de EXTENDA, indican que la comprobación inspectora de la que derivan se inició como consecuencia de la resolución del Tribunal Central de 16 de septiembre de 2014, y determinan el importe de las cuotas soportadas deducibles conforme a los pronunciamientos de la citada resolución, según señalan, sin mención alguna a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las subvenciones percibidas por la entidad procedentes de la Junta de Andalucía.

A partir de lo expuesto, entiende este Tribunal que en la resolución citada no se analiza la tributación de las subvenciones percibidas por la entidad, puesto que tampoco la regularización que revisa contiene ningún pronunciamiento al respecto, sino que la resolución se limita a hacer referencia a la existencia de jurisprudencia reiterada, sin ningún análisis de las características de las subvenciones que recibe la entidad. Por otra parte, las actas de conformidad formalizadas a partir de la resolución económico-administrativa no incluyen ninguna referencia a la cuestión.

Es decir, nos encontramos ante una ausencia de regularización de las subvenciones percibidas por la entidad en ejercicios previos sin que conste comprobación ni fundamentación jurídica al respecto, confirmada por la resolución económico-administrativa de 16 de septiembre de 2014. A juicio de este Tribunal, no se acredita que los actos citados deriven de una actuación en plenitud de la actividad inspectora, requisito exigido por la jurisprudencia para la aplicación de la doctrina de los actos propios.

Asimismo, como señala la doctrina antes expuesta, considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada, sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro si no se realizó en el pasado.

Por tanto, no cabe atribuir la condición de actos propios determinantes de confianza legítima a la resolución de 16 de septiembre de 2014 ni a las actas de conformidad relativas a los ejercicios 2008 y 2009 a 2011. En consecuencia, la alegación de la reclamante no puede ser acogida.

### **Séptimo.**

Corresponde a continuación decidir sobre la cuestión de fondo planteada en las presentes reclamaciones, consistente en determinar la procedencia o no de la inclusión en la base imponible del impuesto de las aportaciones percibidas de la Junta de Andalucía por la entidad EXTENDA.

Para ello, acudimos en primer lugar al artículo 78 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, disponiendo lo siguiente en la redacción vigente en los periodos comprobados:

*"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. (...)"*

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

*"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."*

En términos similares se pronunciaba el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Conviene hacer constar que el concepto de subvención vinculada al precio es una noción autónoma del Derecho de la Unión, no un concepto elaborado a partir del derecho interno de los Estados miembros, y por tanto no puede dejarse a la apreciación de cada Estado miembro, sino que debe interpretarse teniendo en cuenta, en particular, el contexto de la disposición que lo regula y los objetivos de la normativa de la que forma parte. Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo en diversas sentencias como las de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018) y 30 de enero de 2023 (rec. 8219/2020), con fundamento en pronunciamientos del TJUE en sentencias de 28 de noviembre de 2017, Rodrigues de Andrades, C-514/16, y 30 de mayo de 2018, Azoulay y otros/Parlamento, C-390/17.

Iniciamos el análisis de la jurisprudencia comunitaria relevante en este ámbito, acudiendo a la sentencia del TJUE 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:

1. 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.

2. 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.

3. 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". También reitera lo indicado en el punto 10 de la sentencia *Office des produits wallons*, al disponer:

*"23. Procede recordar que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva contempla, entre otras, situaciones en las que participan tres sujetos, a saber, el organismo público que concede la subvención, el operador económico que la recibe, y el adquirente del bien o el destinatario del servicios respectivamente entregado o prestado por el operador subvencionado (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Rec. p. I-9115, apartado 10)".*

Posteriormente, la sentencia del TJUE de 15 de julio de 2004, C-495/01, Comisión/Finlandia, analiza las ayudas otorgadas a los productores de forrajes desecados con la finalidad de incentivar la producción dentro de la Comunidad y la de producir forrajes desecados de buena calidad, sin que tuvieran por objeto incentivar la compra a través de precios inferiores gracias a la ayuda. Teniendo en cuenta esta finalidad, el TJUE consideró que tales subvenciones no estaban vinculadas directamente al precio y, por consiguiente, no debían formar parte de la base imponible del IVA. Dispone la sentencia, en los mismos términos que el punto 18 de la sentencia de 22 de noviembre de 2001, antes transcrita:

*"32 En definitiva, el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador (sentencia Office des produits wallons, antes citada, apartado 18)".*

Seguidamente corresponde 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*.

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 27 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.

En el caso planteado en esta sentencia se realizaban pagos por una entidad pública, la Caja Nacional de Seguro de Enfermedad, a una residencia geriátrica para la prestación de servicios de asistencia a sus residentes, cuyo cálculo tenía en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. El TJUE concluyó que lo trascendental es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar, con independencia de que el beneficiario de la prestación sea o no el destinatario del servicio y de que el pago sea realizado por un tercero, y declaró sujetas a IVA las cantidades pagadas por la entidad pública a la residencia. De la sentencia cabe extraer conclusiones como las siguientes:

1. La base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado; 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, de forma que 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.

2. 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.

3. 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.

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,

Saudaçor, 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 Településszolgáltató Nonprofit Kft.

Conviene asimismo citar la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizija, en la que se afirma que los servicios de comunicación audiovisual prestados por un operador público que recibe subvenciones del Estado no están sujetos al impuesto, porque dichos servicios no pueden entenderse prestados a título oneroso, tal y como exige la Directiva IVA. Y no puede afirmarse la existencia de onerosidad porque implica una relación jurídica en cuyo seno se intercambien prestaciones recíprocas. Tal relación no puede apreciarse donde *"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"* (apartado 33). En definitiva, el destinatario de los servicios es la colectividad del país en cuestión, de manera que no puede considerarse que la subvención satisfecha por el Estado al operador sea su contraprestación.

Se deduce de esta sentencia que únicamente se incluyen en la base imponible aquellas subvenciones o ayudas que estén vinculadas a entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de usuarios identificables y a cuya provisión se condicionen.

Los criterios expuestos constituyen doctrina de este Tribunal Central recogida en resoluciones de 22 de noviembre de 2021, 00/04931/2018 y 00/05733/2018, y 25 de junio de 2019, 00/08356/2015.

## Octavo.

A efectos de decidir sobre la procedencia de la inclusión en la base imponible del impuesto de las aportaciones percibidas de la Junta de Andalucía por la entidad EXTENDA, acudimos en primer lugar a la fundamentación recogida al respecto en los acuerdos de liquidación impugnados, en los que se expone la doctrina de este Tribunal Central contenida en resoluciones de 20 de noviembre de 2014 (00/01360/2011), 17 de marzo de 2015 (00/07068/2013) y de 17 de marzo de 2016 (00/02803/2013), fundamentadas en la sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13 Le Rayon d'Or SARL, y en resoluciones de 25 de abril de 2017 (00/02663/2014) y de 24 de mayo de 2017 (00/00482/2017), en las que se introduce el análisis de la sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Saudaçor.

A partir de la jurisprudencia y doctrina citadas, establecen los acuerdos de liquidación que lo relevante para establecer la inclusión en la base imponible del IVA de las subvenciones es determinar la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y la prestación de servicios que deba realizar, por lo que la base imponible de las operaciones sujetas al impuesto estará constituida por la contraprestación total obtenida por el sujeto que realiza la operación, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de este vínculo directo; además, en un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho de que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada. De esta forma, bastará ahora reconocer la existencia de esa relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas como contraprestación del mismo.

En aplicación de los criterios expuestos, la Administración alcanza las siguientes conclusiones en los acuerdos impugnados (páginas 15 y siguientes del acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2016):

*"Se transcribe en el acta, a título de ejemplo, un extracto de una de las resoluciones por las que se acuerdan transferencias de financiación, en la que, como extremos más significativos, se describen los objetivos de la sociedad EXTENDA, que se concretan en el desarrollo de la planificación, diseño y ejecución de acciones de promoción de las empresas y productos andaluces en el exterior; se relacionan los objetivos de del plan Estratégico para la Internacionalización de la Economía andaluza del año al que corresponden (2014 en el ejemplo), y se hace constar, en cuanto a su financiación:*

*SEGUNDO. - Para el desarrollo de las funciones y cumplimiento de estos objetivos, la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014, en su Programa 72C "Emprendedores e Internacionalización de la Economía andaluza", consigna la aplicación 01.440.66 "Transferencia de Financiación Agencia Andaluza de Promoción Exterior EXTENDA", con una dotación de 16.169.064,00 euros."*

*Según se hace constar en el acta, en cada ejercicio presupuestario se dicta una resolución en términos similares; y, junto a estas resoluciones que acuerdan financiar su actividad con carácter general, se dicta una resolución nominativa anual para el desarrollo de la promoción comercial en la que, no solo se detalla en ocasiones las actividades concretas a realizar (participación en las distintas ferias y eventos internacionales) sino que se detalla la relación de gastos para la "óptima ejecución de las actuaciones previstas".*

(...)

*A la vista de las menciones incluidas en los documentos anteriormente referidos, extractadas en el acta y considerados en la propuesta como base del criterio que sustenta la misma, procede ya en este punto adelantar que las conclusiones que de ellos se deducen son determinantes, en orden a resolver las cuestiones planteadas, y*

en particular en aras de concluir que, efectivamente, las transferencias realizadas por la Junta a favor de EXTENDA constituyen, a los efectos del IVA, una contraprestación satisfecha por ésta, como destinatario de los servicios prestados, en pago de los mismos; y por tanto han de formar parte de la base imponible del IVA, conforme al artículo 78.Dos.3º de la LIVA

El contenido de las referidas resoluciones resulta absolutamente clarificador, poniéndose en ellas de manifiesto que existe una vinculación directa entre las transferencias recibidas por EXTENDA y las prestaciones de servicios que ésta realiza en para la Junta de Andalucía, ya que se trata de transferencias percibidas "para el desarrollo de las funciones y cumplimiento de estos objetivos", es decir, para sufragar los gastos que le supone a la entidad desarrollar los programas y las actividades concretas que le encomienda la Comunidad.

No cabe dudar de la naturaleza de contraprestación que reciben los pagos realizados por la Junta de Andalucía, entendiéndose por tal toda prestación que debe una parte contratante por razón de la prestación que ha recibido o debe recibir de la otra; toda vez que, siendo la Junta de Andalucía la destinataria de los servicios prestados por EXTENDA, queda aquella obligada a aportar los fondos precisos para la financiación de esas actuaciones, sin los cuales no se prestarían. Del mismo modo, queda EXTENDA obligada a realizar las actividades por razón de las cuales ha percibido o debe percibir de la Junta de Andalucía; de tal suerte que existe una clara e inequívoca relación de interdependencia y reciprocidad entre las prestaciones a realizar por cada parte.

Tales transferencias constituyen, pues, la contrapartida de los servicios de promoción comercial, promoción exterior y ayuda a la internacionalización de las empresas andaluzas, cuyo cobro viene a cubrir el coste real de los servicios que presta la sociedad a la Comunidad Autónoma. Por otra parte, resulta especialmente relevante que en las Memorias que acompañan a las cuentas anuales de la sociedad se emplea precisamente la misma terminología utilizada por la normativa del IVA, así como por la doctrina administrativa que la interpreta y las sentencias del TJUE en base a las cuales ha de ser interpretada la normativa española, recurriendo a vocablos tales como vinculación y contraprestación.

(...)

Sentado lo anterior, y frente a ciertos alegatos del obligado en los que manifiesta que las transferencias que percibe de la Junta de Andalucía no constituyen la contraprestación de servicios prestados por EXTENDA, sino que corresponden a transferencias de financiación que son concedidas para cubrir su déficit de explotación, ha de quedar claramente establecido que no desvirtúa la naturaleza de contraprestación de las transferencias de fondos el hecho de que su destino sea cubrir el déficit de explotación.

La entidad tiene un estrecho margen de discrecionalidad en la determinación de los servicios a prestar, pues le corresponde, como ente integrante del sector público andaluz, desarrollar la planificación, diseño y ejecución de acciones de promoción de las empresas y de los productos andaluces en el exterior, de acuerdo con la política económica que marca el gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía, enmarcadas dentro del "Plan Estratégico para la internacionalización de la Economía Andaluza", que se concretan en una programación anual; ni tampoco tiene margen de discrecionalidad en cuanto a la cantidad de servicios a prestar, pues ello está determinado por los recursos financieros con los que cuenta, proporcionados por la Junta. Afirmar que las transferencias de financiación son transferencias de nivelación destinadas a cubrir el déficit de explotación puede conducir a equívocos, pues la aportación de la Junta se cuantifica con anterioridad a la prestación del servicio, de tal forma que EXTENDA no puede aplicar a su actividad las cantidades que considere precisas. El volumen de servicios a prestar por la entidad está limitado por la disponibilidad de recursos, de manera que son los costes los que están condicionados por las transferencias de fondos y no al revés.

Bajo tales consideraciones, no cabría hablar, en puridad, de déficit de explotación, sino más bien de límite de recursos, aunque aritméticamente la cantidad en cuestión se corresponda con la diferencia entre los gastos totales y los ingresos distintos de las transferencias de la Junta de Andalucía.

Basta apreciar la existencia de un vínculo directo entre el servicio a prestar y la partida económica abonada por la Junta de Andalucía para resolver que procede la inclusión de las transferencias en cuestión en la base imponible del IVA; y en particular, como se ha dicho, el hecho de que la subvención abonada sea una dotación global no impide apreciar la existencia de ese vínculo directo entre la prestación del servicio y las transferencias de fondos recibidas del Ayuntamiento.

(...)

Sentado lo anterior, ha quedado acreditado a lo largo de la comprobación que las transferencias corrientes percibidas por la entidad para la financiación de su actividad se han determinado con anterioridad a la prestación del servicio, pues su importe figura en los presupuestos de la Comunidad Autónoma, condicionando el volumen de servicios a prestar, y se abonan para financiar la prestación del servicio, por lo que sólo cabe concluir que existe un vínculo directo entre el servicio a prestar y la partida económica abonada por el Ayuntamiento.

Se cumplen, pues, las circunstancias exigidas para su inclusión en la base imponible del IVA, toda vez que siguiendo el criterio más reciente del TJUE, asumido tanto por el TEAC como por la DGT, según ha quedado expuesto, la base imponible del impuesto está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo condición necesaria y primordial la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida.

*Como manifiesta el TEAC, lo trascendente no es en sí la denominación que se da en el contrato, sino la finalidad y la relación o vinculación existente entre los servicios que presta la sociedad y la contrapartida recibida, independiente de su denominación; que es lo que aquí se ha apreciado en el caso de las transferencias recibidas por EXTENDA para la financiación de los servicios prestados a la Junta de Andalucía, como consecuencia de lo cual, su importe se ha de incluir en la base imponible del IVA, conforme al artículo 78.Dos.3º de su Ley reguladora".*

La primera cuestión relevante que resulta de la fundamentación transcrita es que se contempla una situación en la que intervienen exclusivamente dos sujetos: la Junta de Andalucía, concedente de las transferencias o dotaciones presupuestarias, y la entidad EXTENDA, receptora de dichas transferencias como contraprestación de los servicios que presta a la Junta de Andalucía. A partir de este planteamiento, se concluye que existe vinculación directa entre los servicios que presta la sociedad y la contrapartida recibida.

Decimos que se trata de una cuestión relevante porque la jurisprudencia comunitaria antes expuesta y, en particular, las sentencias del TJUE de 22 de noviembre de 2001, C-184/00, Office des produits wallons, y de 13 de junio de 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm, establecen claramente que, a efectos de calificar las subvenciones percibidas como vinculadas al precio, tanto el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, como el 73 de la vigente Directiva 2006/112/CE, contemplan situaciones en las que participan tres sujetos: 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. Se indica expresamente que las operaciones a las que se refieren los preceptos citados no son las que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención. Finalmente, concluye la sentencia de 22 de noviembre de 2001 y, en los mismos términos, la de 15 de julio de 2004, C-495/01, Comisión/Finlandia, que los anteriores preceptos deben interpretarse en el sentido de que incluyen 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, reconociendo de esta forma la intervención de un vendedor/prestador, de un destinatario de sus operaciones, y de un tercero que paga la subvención al vendedor/prestador.

Así lo ha señalado también este Tribunal en las resoluciones de 22 de noviembre de 2021 (RG: 00/04931/2018 y RG: 00-05733-2018) antes citadas.

Como hemos visto, la fundamentación de los acuerdos de liquidación no plantea la intervención de tres sujetos, sino solo la de la autoridad pública que satisface las transferencias y la de la entidad receptora de las mismas, sin tener en cuenta a ningún destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por la entidad financiada, siendo esta última relación a la que se refiere el artículo 73 de la Directiva. Es esta relación la que debería haber sido analizada a efectos de determinar si las transferencias satisfechas por la autoridad pública reúnen las condiciones para determinar su inclusión en la base imponible como subvenciones vinculadas al precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por la entidad financiada. Por tanto, solo cabe concluir que la fundamentación de los acuerdos impugnados es incorrecta.

Conviene añadir que, en todo caso, y a juicio de este Tribunal, la Junta de Andalucía, financiadora de la actividad de EXTENDA, no es la destinataria de los servicios que presta la entidad, consistentes en crear, sostener y gestionar mecanismos destinados a contribuir a la internacionalización del tejido empresarial andaluz, mediante el apoyo al desarrollo de sus estructuras comerciales para la exportación y el fomento de la inversión productiva en el exterior, así como para la atracción de la inversión directa exterior que pueda contribuir al desarrollo y consolidación del tejido productivo andaluz. No existe ningún negocio jurídico entre la Junta de Andalucía y EXTENDA en el cual se haya pactado un precio o contravalor, por lo que no cabe considerar que las cantidades satisfechas por la Junta de Andalucía constituyan la contraprestación de servicios de los que sea destinataria dicha Administración.

Por otra parte, es fundamental hacer constar que la doctrina de este Tribunal Central citada en las liquidaciones como fundamento de la regularización, concretamente, las resoluciones de 20 de noviembre de 2014 (00/01360/2011), 17 de marzo de 2015 (00/07068/2013) y 17 de marzo de 2016 (00/02803/2013), basadas en la sentencia del TJUE Le Rayon d'Or SARL; y de 25 de abril de 2017 (00/02663/2014) y 24 de mayo de 2017 (00/00482/2017), que introducen el análisis de la sentencia Saudaçor, debe entenderse superada a la vista de las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018) y de 30 de enero de 2023 (rec. 8219/2020), posteriores a la jurisprudencia del TJUE en cuya interpretación se basaban las citadas resoluciones. En este sentido, resulta significativo traer a colación lo señalado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de enero de 2023 (rec. 8219/2020) respecto a la interpretación de la sentencia Le Rayon d'Or (el subrayado es nuestro):

*"Es cierto que tras el criterio adoptado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 24 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or, se produjo una interpretación amplia del concepto de "subvenciones vinculadas al precio". En esta sentencia el supuesto analizado consistía en las cantidades pagadas por la Caja Nacional de Seguro de Enfermedad -entidad pública- a una residencia geriátrica para la prestación de servicios de asistencia a sus residentes, cuyo cálculo tenía en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. El TJUE concluyó que lo trascendental es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que*

deba realizar, con independencia de que el beneficiario de la prestación sea o no el destinatario del servicio y de que el pago sea realizado por un tercero, y declaró sujetas a IVA las cantidades pagadas por la entidad pública a la residencia geriátrica. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el TJUE ha matizado las declaraciones de la sentencia Le Rayon d'Or en otra sentencia posterior, la STJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizija, en la que afirma que los servicios de comunicación audiovisual prestados por un operador público que recibe subvenciones del Estado no están sujetos al impuesto, porque aquéllos no pueden entenderse prestados a título oneroso, tal y como exige la Directiva IVA. Y no puede afirmarse la existencia de onerosidad porque ello implica una relación jurídica en cuyo seno se intercambien prestaciones recíprocas. Tal relación no puede apreciarse allí donde "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" (apartado 33). En definitiva, el destinatario de los servicios es la colectividad del país en cuestión, de manera que no puede considerarse que la subvención satisfecha por el Estado al operador sea su contraprestación. Además, esta sentencia establece una aclaración y límite a la sentencia Le Rayon d'Or, declarando en su apartado 37 lo siguiente:

*"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". En definitiva, el TJUE considera que el caso de la Televisión Nacional Búlgara no era similar al de Le Rayon d'Or, puesto que en este último los beneficiarios directos eran las personas mayores residentes en los establecimientos, mientras en el de la Televisión Nacional Búlgara no existían beneficiarios concretos del servicio televisivo sino que beneficiaba potencialmente a todos los telespectadores búlgaros, siendo ese dato relevante para concluir que no se podía aplicar lo dispuesto en Le Rayon d'Or."*

Los pronunciamientos de la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizija, citada por el Tribunal Supremo, han sido acogidos por este Tribunal en resoluciones dictadas el 20 de octubre de 2021 (00/00364/2018 y 00/00360/2018), referidas al ámbito de las televisiones públicas.

#### **Noveno.**

Como consecuencia de la apreciada incorrección de la fundamentación de los acuerdos impugnados, no se ha realizado por la Inspección un análisis adecuado del cumplimiento de los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria a efectos de la integración de subvenciones en la base imponible del impuesto, también acogidos por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), de 22 de junio de 2020 (rec. 1476/2019), de 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018) y de 30 de enero de 2023 (rec. 8219/2020). Recordamos a continuación dichos principios, en los términos señalados en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2023, que dispone en su fundamento de derecho cuarto:

*"3.5. Si acudimos a los requisitos para calificar una subvención como directamente vinculada al precio recogidos en la sentencia de esta Sala de 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018), se ratifica también la conclusión alcanzada.*

*Dijimos en la referida sentencia que en el concepto de subvención vinculada al precio únicamente se incluyen las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador ( sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia, C-495/01, apartado 32), lo que es consecuencia de las siguientes consideraciones:*

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

*2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el*

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

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

En el presente caso, como se indica en anteriores fundamentos de derecho, la entidad es creada con el objetivo específico de promover y apoyar la internacionalización de las empresas andaluzas mediante el desarrollo de la planificación, diseño y ejecución de acciones de promoción de las empresas y de los productos andaluces en el exterior, de acuerdo con la política económica del gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía, enmarcadas dentro del Plan Estratégico para la Internacionalización de la Economía Andaluza. En cuanto a los ingresos, su principal fuente procede de las transferencias de financiación con cargo a dotaciones presupuestarias de la Junta de Andalucía. De esta forma, en cada ejercicio presupuestario se dicta una resolución para financiar su actividad con carácter general, junto a otra resolución nominativa anual para el desarrollo de la promoción comercial.

A juicio de este Tribunal, no se aprecian en el caso analizado ninguno de los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria.

Por una parte, las cantidades percibidas por EXTENDA son transferencias de financiación con cargo al presupuesto autonómico, en el marco de una política de ámbito autonómico andaluz dirigida a la promoción y apoyo de la internacionalización de las empresas andaluzas; EXTENDA recibe las transferencias para desarrollar una actividad de promoción en el sentido señalado, pero no consta que su finalidad sea realizar una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta a IVA con un precio inferior como consecuencia de dicha aportación.

Por otra parte, tampoco se identifican destinatarios concretos de su actividad, por lo que podría entenderse que es beneficiaria la comunidad autónoma en su conjunto, al estar dirigida la actividad de EXTENDA al fomento de la economía de su ámbito territorial. La ausencia de destinatarios identificados de las operaciones de la entidad impide concluir que las transferencias percibidas sean subvenciones vinculadas al precio, como ha señalado el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 30 de enero de 2023:

*"Pues bien, ninguno de estos requisitos concurre en el caso examinado, puesto que se trata, como ya se ha expuesto, de ayudas financiadas mayoritariamente con cargo al presupuesto comunitario, en el marco de una política global europea de información de los productos agrícolas y de su modo de producción y los productos alimenticios derivados de aquellos, con la finalidad de promover la imagen de los mismos, destacando su calidad y aspectos nutricionales, pero cuyas acciones no se orientan ni en función de marcas comerciales ni incitan al consumo de un determinado producto por razón de su origen.*

*En efecto, ... recibe la subvención para desarrollar una actividad de promoción de la fresa, pero no para realizar una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta a IVA con un precio inferior. En segundo término, la subvención entregada a la recurrente, como asociación interprofesional, no incide en el precio del producto que promueve, dado que no tiene por finalidad reducir el precio de venta de la fresa y tampoco permite vender el producto a un precio inferior. No existe un beneficiario directo sino unos beneficiarios potenciales que son tanto los ciudadanos de la Unión Europea y de terceros países, que son informados de los valores nutricionales de la fresa, como los productores de fresa en general con independencia de su procedencia o marca comercial. Por último, la subvención no está cuantificada en función del número de productores que se benefician de la prestación de servicios de publicidad, sino en un porcentaje del coste de la campaña de publicidad, por lo que tampoco es determinable".*

Por último, incluso si se pudieran identificar destinatarios concretos, no cabría considerar las cantidades percibidas como subvenciones vinculadas al precio, puesto que no se cuantifican en función del número de beneficiarios o de servicios prestados, sino que se establecen con periodicidad anual como una cantidad a tanto alzado que permita sufragar los costes de funcionamiento, tanto de su actividad general, como de los programas específicos que se acuerden.

Por tanto, las transferencias percibidas por la entidad no deben incluirse en la base imponible del impuesto, al no tener la consideración de subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas, sin que tampoco puedan considerarse contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad.

Conforme a lo expuesto, procede la anulación de los acuerdos de liquidación impugnados, por no ser ajustados a Derecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas