

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 923/2025 de 7 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 582/2023

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. *Subvenciones vinculadas al precio.* La sociedad recurrente en casación era concesionaria del servicio de transporte público regular permanente de viajeros en varios trayectos de la Rioja, debido a convenios de colaboración firmados con el Gobierno de esa Comunidad Autónoma. En virtud de dichos convenios era beneficiaria anualmente de unas subvenciones destinadas a compensar el déficit de explotación de tales servicios. La Sala reitera su doctrina contenida en las SSTs de 27 de marzo de 2024, recursos n.º 265/2023 y 1059/2023 y de 2 de octubre de 2024 recurso n.º 1061/2023, conforme a las cual las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público a fin de cubrir su déficit, y siempre que se trate de subvenciones-dotación no constituyen operaciones sujetas al IVA, que además se ve reforzada por la STJUE de 8 de mayo de 2025, asunto C-615/23. Atendiendo a las circunstancias del caso, en el que las subvenciones otorgadas para la financiación de la gestión del servicio público han estado destinadas a cubrir el déficit tarifario debe entenderse que se trata de subvenciones no vinculadas al precio y por lo tanto no sujetas. La aplicación de esta doctrina al caso de autos supone la estimación del recurso con anulación de la resolución del TEAR y de los acuerdos desestimando las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones IVA, procediendo la devolución interesada, con los correspondientes intereses.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 923/2025

Fecha de sentencia: 07/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 582/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/06/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: T.S.J.LA RIOJA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 582/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Síguenos en...



Sentencia núm. 923/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 7 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 582/2023 interpuesto por la entidad Riojana de Autocares SL contra la sentencia nº 355, de 14 de noviembre de 2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja (su PO 181/2021). La recurrente ha actuado bajo la representación procesal de la procuradora Dña. Sara García-Aparicio Salvador y la dirección letrada de D. Jesús Rodríguez Márquez. Ha sido parte recurrida la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El 30 de julio de 2021, el Tribunal Económico Administrativo Regional de La Rioja desestimó las reclamaciones (números 26/00463/2020 y 26/00356/2021) interpuestas por la entidad Riojana de Autocares SL (en adelante, la recurrente) contra los Acuerdos de la AEAT que denegaron sus solicitudes de rectificación de sus autoliquidaciones de IVA correspondientes a los trimestres primero y cuarto del ejercicio 2016.

SEGUNDO. -El recurrente, el 4 de octubre de 2021, interpuso recurso contencioso administrativo contra dicha resolución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, dando origen al procedimiento ordinario 181/2021. Fue desestimado mediante sentencia nº 355, de 14 de noviembre de 2022.

TERCERO. -Y presentó escrito de preparación de recurso de casación contra tal sentencia. En él, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad, señaló que la misma infringe el derecho estatal, en concreto el art. 73 de la Directiva IVA y, en conexión con dicho precepto, la jurisprudencia comunitaria que lo interpreta, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*. Cita, además, el art. 78.Dos.3º de la LIVA y la STJUE de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or*.

Indica, también, que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que impugna, y que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en los artículos LJCA:

- 88.2c), *"existen, en la actualidad, muchos litigios derivados de procedimientos de inspección relativos a períodos impositivos previos a la entrada en vigor de la modificación operada en el art. 78.Dos.3º de la LIVA . Y ello no sólo en el sector de transportes de viajeros, urbanos e interurbanos, sino, por ejemplo, en relación con las televisiones públicas"*.

- 88.2f) *"La Sentencia de instancia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia."*

- 88.3a), *"no hay ninguna Sentencia del Tribunal Supremo que interprete y aplique directamente el art. 73 de la Directiva IVA y la jurisprudencia que lo interpreta a supuestos previos a la entrada en vigor de la modificación operada en el art. 78.Dos.3º de la LIVA , por obra de la LCSP"*.

La parte pretende que se fije la siguiente doctrina: *"De conformidad con lo dispuesto en el art. 73 de la Directiva IVA y la jurisprudencia comunitaria que lo interpreta, las aportaciones realizadas por los entes públicos para la financiación de la gestión de servicios públicos, donde no hay destinatarios previamente identificados, no se encuentran sujetas a IVA, al faltar el elemento de la onerosidad, ya que falta el vínculo jurídico entre ente público y usuarios, en cuyo seno se intercambian prestaciones recíprocas"*.

CUARTO. -Por Auto de 16 de enero de 2023, el Tribunal sentenciador tuvo por preparado el recurso de casación emplazando a las partes ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS. Se han personado ante esta Sala el recurrente, a través de escrito presentado el 26 de enero

Síguenos en...



de 2023 por la procuradora Dña. Sara Garcia-Aparicio Salvador, bajo la dirección letrada de D. Jesús Rodríguez Márquez; y la Abogacía del Estado como parte recurrida, mediante escrito presentado el 1 de marzo de 2023.

QUINTO. -Por Auto de 7 de febrero de 2024, esta Sala admitió el recurso de casación. En su acuerdo, se señaló:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar y, en su caso, reafirmar o rectificar la doctrina jurisprudencial existente, acerca de si la redacción del artículo 78 Dos 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, debe aplicarse a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, de manera retrospectiva -por la naturaleza meramente interpretativa de dicha norma-, en aras de la recta transposición de las directivas del IVA y la jurisprudencia del TJUE o, por el contrario, debe prevalecer la doctrina sentada en la sentencia de 22 de junio de 2020 que proscribe la referida aplicación retrospectiva de la disposición reformada.

3º) 2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 2.3 del Código Civil, en relación con la Disposición Final Décima, Dos y la Disposición Final Decimosexta 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 (LCSP) y en relación con la doctrina expresada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. nº 1476/2019) y los artículos 78 Uno y Dos.3º de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y 73 de la Directiva 2006/112/CE sobre el sistema IVA (Directiva IVA), sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras si lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, artículo 90.4 de la LJCA".

SEXTO. -El 22 de marzo de 2024, el recurrente interpuso el correspondiente recurso de casación solicitando, en resumen, lo siguiente:

"debe aplicarse la redacción del art. 78.Dos.3º de la LIVA dada por la Ley 9/2017, a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, a fin de conseguir la recta trasposición del art. 73 de la Directiva IVA y la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta. Debe rectificarse, por tanto, la doctrina jurisprudencial existente, sentada a través de la Sentencia de 22 de junio de 2020, rec. cas. 1476/2019. De acuerdo con lo anterior, no se encuentran sujetas a IVA las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público de transporte interurbano de viajeros, incluso los prestados antes de la modificación del art. 78. Dos.3º de LIVA por la disposición final décima. Dos de la Ley 9/2017".

SÉPTIMO.- El 20 de mayo de 2024, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición. Alega, básicamente, lo siguiente:

"La redacción del artículo 78 Dos 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público no debe aplicarse a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, de manera retrospectiva, con confirmación de la doctrina sentada en la sentencia de 22 de junio de 2020 que proscribe la referida aplicación retrospectiva de la disposición reformada".

Añade que, no obstante, *"No podemos ignorar la probabilidad de que la Excma. Sala estime el recurso en aplicación de la doctrina formulada en la STS que estimó el recurso de casación nº 265/2023. A este respecto:*

a) Consideramos que esa doctrina debería ser reformada en el sentido de que cuando el sujeto pasivo del IVA es una sociedad mercantil completamente privada prestadora del servicio de transporte interurbano de viajeros en cumplimiento de un contrato de concesión de servicio público, sí forman parte de la base imponible del IVA las compensaciones del déficit tarifario convenidas y determinadas conforme a dicho contrato.

b) En todo caso, interesamos que los términos en que la doctrina se ha formulado en la STS se maticen o aclaren para dejar establecido que se refiere:

a. A supuestos en los que se parte del hecho de que el gestor del servicio lo que recibe es una subvención para compensar el déficit de explotación, o subvención-dotación (pero no cuando se trate de la compensación contractual de un déficit tarifario).

b. Alternativamente, a supuestos en los que se aprecia que se trata de una subvención del déficit tarifario que resulta sustancialmente coincidente con una subvención para compensar el déficit

de explotación, o subvención-dotación (pero no en cualquier supuesto de cobertura del déficit tarifario).

c. En todo caso, que lo que se quiere decir es que las subvenciones percibidas no forman parte de la base imponible del IVA, no que no están sujetas al IVA".

OCTAVO. -Por providencia de 23 de mayo de 2025, se señaló el día 24 de junio de 2025 para deliberación, votación y fallo de este recurso, siendo designado ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana Garcia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se recurre en casación la STSJ de La Rioja de 14 de noviembre de 2022 -rec. 181/2021-, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto sin expresa imposición de costas.

SEGUNDO. - Hechos relevantes para la solución del recurso.

1.-La sociedad recurrente en casación era concesionaria del servicio de transporte público regular permanente de viajeros en varios trayectos de la Rioja, debido a convenios de colaboración firmados con el Gobierno de esa Comunidad Autónoma. En virtud de dichos convenios era beneficiaria anualmente de unas subvenciones destinadas a compensar el déficit de explotación de tales servicios.

2.-Como la obligada tributaria tenía dudas sobre la vinculación al precio de dichas subvenciones de cara a determinar la sujeción de estas al IVA, decidió incluirlas en la base imponible del impuesto, formulando consulta vinculante a la Dirección General de Tributos.

3-La Consulta V.1347-18, de fecha 21 de mayo de 2018, declaró que *"la subvención para cubrir déficit de explotación de la actividad general de transporte del concesionario a que se refiere el escrito de consulta no tendrá la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrá la consideración de contraprestación del servicio de transporte sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido"*. Es importante indicar que la consulta aplicó la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), al art. 78. Dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

4.-El 7 de abril de 2020, el obligado tributario presentó escrito a la AEAT en el que solicitó la rectificación de su declaración del IVA, modelo 303, correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2016. Posteriormente, hizo lo propio con la declaración del IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2016.

Ambas solicitudes fueron desestimadas aplicando el art. 78. Dos. 3 LIVA en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 9/2017.

5.-Recurridas las decisiones ante el TEAR de La Rioja, este las acumuló y entendió que no era posible aplicar la reforma contenida en la Ley 9/2017, pues la misma entró en vigor el *"10 de noviembre de 2017"*, careciendo de efecto retroactivo.

Y tras cita de diversas sentencias, afirmó que *"de la documentación aportada por la reclamante"*, referida al servicio de transporte público regular entre Logroño y las localidades de Nájera y Canales de la Sierra, se infiere que el Gobierno de La Rioja le satisface una *"compensación económica que evite el desequilibrio económico"* del servicio que presta del transporte público interurbano, la cual *"se califica como subvención, señalando que se pagará siempre que se presente una explotación deficitaria no imputable a la gestión empresarial y teniendo en cuenta que...de acuerdo con el estudio económico realizado al efecto se ha establecido una tarifa usuario que no permite cubrir la totalidad de los costes de explotación por lo que la empresa concesionaria ha solicitado la compensación económica por el déficit de explotación. Previéndose que la subvención anual sea igual al coste de explotación de todo el servicio y que no sea cubierto por los ingresos que obtengan la empresa de aplicar al sistema tarifario vigente a los usuarios del servicio"*.

Pues bien, para el TEAR *"carece de lógica excluir de la base imponible que corresponde a los servicios prestados a los usuarios las compensaciones tarifarias, cuyo importe, en última instancia, dependerá necesariamente de las tarifas que deben abonar los usuarios para adquirir los títulos integrados de transporte"*.

6.-El TSJ de La Rioja confirmó la resolución del TEAR, afirmando que ya ha resuelto la cuestión en su sentencia de 29 de septiembre de 2022 -rec. 109/2020-, reiterando su criterio. Razona, tras explicar que no cabe aplicar la nueva redacción dada por la Ley 9/2017, que *"a criterio de la Sala, es evidente, ..que la contraprestación se fija para compensar el déficit tarifario. Y ello,*

Síguenos en...

aunque se calcule con base a estudios económicos previos. Y el déficit tarifario deriva del menos precio que por los billetes de autobús han de abonar los usuarios. En este sentido, resulta que la mayor tarifa del servicio, o sea más precio por billete, la contraprestación sería o debería ser menor, pues resulta un déficit tarifario menor. Para la Sala, en definitiva, la vinculación entre la contraprestación o subvención y el precio no es discutible";añadiendo que: "Es indudable que los usuarios del servicio de transporte en las líneas gestionadas por la recurrente satisfarían un precio por billete muy superior al que abonaban de no existir contraprestación, que, por Convenio, la Administración autonómica se obliga a abonar a la concesionaria....Por tanto, si es relevante en la determinación de la contraprestación, el concreto precio o tarifa que los usuarios deben abonar al hacer uso del transporte, y la situación de estos usuarios no tiene nada que ver con otros supuestos analizados en los que los destinatarios finales de los servicios prestados no satisfacción precio o cantidad alguna por el servicio...".

TERCERO. - La decisión de la Sala. Las STS (dos) de 27 de marzo de 2024 -rec. 265/2023 y 1059/2023 - y STS de 2 de octubre de 2024 -rec. 1061/2023 -.

1.-La Sala, a la hora de resolver el recurso, debe tener en cuenta sus precedentes. En particular las STS (dos) de 27 de marzo de 2024 -rec. 265/2023 y 1059/2023- y STS de 2 de octubre de 2024 -rec. 1061/2023-, resultando especialmente relevante la STS de 27 de marzo de 2024 -rec. 265/2023-, pues dicha sentencia casó la STSJ de La Rioja de 29 de septiembre de 2022 -rec. 109/2020- cuyo criterio, como hemos relatado, fue el que aplicó la sentencia recurrida que ahora analizamos. En efecto, la STSJ de la Rioja de 29 de septiembre de 2022 -rec. 109/2020- resuelve un recurso de casación interpuesto por RIOJANA DE AUTOCARES SL (RIOJACAR) y el objeto del recurso es el mismo, si bien relativo a otros ejercicios.

2.-El art 73 de la Directiva 2006/112/CE establece: "*En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones*".

El art. 78. Dos. 3º LIVA, en su redacción aplicable a los periodos enjuiciados, establecía que se incluyen en el concepto de contraprestación: "*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 último, esta norma fue modificada por la Ley 9/2017. Conforme a la nueva redacción, aplicable desde noviembre de 2017:

"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*".

3.-La doctrina contenida en las STS, en especial la contenida en la STS de 27 de marzo de 2024 -rec. 265/2023-, puede resumirse en los siguientes puntos:

a.-Afirma la sentencia que la nueva redacción dada al art. 78. Dos. 3º LIVA no es de aplicación al caso de autos, pues "*debemos atenernos a la redacción de la norma en el momento de la liquidación practicada*". Como hemos explicado con anterioridad la norma entró en vigor en noviembre de 2017 y estamos enjuiciando declaraciones IVA de 2016.

Repárese, por lo demás, en que, con arreglo a la nueva redacción, la propia Administración, en la Consulta V.1347-18, de fecha 21 de mayo de 2018, declaró que "*la subvención para cubrir déficit de explotación de la actividad general de transporte del concesionario a que se refiere el escrito de consulta no tendrá la consideración de subvención directamente vinculada al precio,*

ni tendrá la consideración de contraprestación del servicio de transporte sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido".

b.-Ahora bien, descartada la aplicación de la reforma contenida en la LCSP, como indicamos en nuestra STS, de lo que se trata es de determinar si con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, una subvención como la enjuiciada puede ser calificada como de *"directamente vinculadas al precio de estas operaciones"*. Expresión recogida por el art. 78.Dos.3º de la LIVA en su anterior y en la nueva redacción. Téngase en cuenta que el texto de la Directiva ha sido el mismo antes y después de la reforma legislativa, y que la intención del legislador conforme a la exposición de motivos de la LCSP ha sido no modificar sino *"clarificar el concepto de subvención vinculada a precio a efecto de su inclusión en la base imponible del IVA"*.

Por ello, dijimos que *"no nos encontramos en el presente supuesto ante un problema de retroactividad, sino más bien de aplicación e interpretación de normas bajo el principio de primacía de Derecho Comunitario, lo que obliga a interpretar el art 78 LIVA , en la redacción vigente en el momento de los hechos en concordancia con el contenido de la Directiva y la jurisprudencia del TJUE"*. Pues como indicamos en nuestra STS de 30 de enero de 2023 -rec.8219/2020-, *"la interpretación que contienen del artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva resulta aplicable desde el momento de su entrada en vigor, siendo irrelevante el contenido de las distintas redacciones que se han sucedido en la normativa interna"*.

c.-Pues bien, lo que hace la Sala tras rechazar que estemos ante un supuesto como el enjuiciado por la STJUE de 27 de marzo de 2014, Le Rayón d'Or -c-151-13-, sentencia en la que básicamente se basa el TEAC y el TSJ, es razonar que, conforme a la doctrina del TJUE, una subvención como la enjuiciada no puede calificarse como de *"directamente vinculada al precio"*. Así, sin perjuicio de remitir a la lectura íntegra de la sentencia, se razona:

"En el presente supuesto, no podemos compartir que nos encontremos ante una subvención vinculada al precio como mantiene de forma subsidiaria la Abogacía del Estado. Las aportaciones dinerarias financian un servicio público que no se presta según los precios de mercado.

Esto es, se trata de un servicio que tiene por destinatarios al conjunto de la población, la colectividad o lo que es lo mismo, todos los que indiscriminadamente pueden hacer uso del transporte público.

Además, la subvención no busca retribuir un precio, ni consigue la reducción del mismo, pues el transporte público tiene un precio fijado por la Administración a través de sus tarifas. Nos encontramos ante un precio intervenido. Esto es las aportaciones dinerarias objeto de controversia no pueden incidir en el precio final dado que dicho precio es el establecido en las tarifas fijadas por la Administración y dichas tarifas no se modifican con independencia del importe de la subvención realizada.

Conviene recordar que estamos ante un servicio público esencial y obligatorio en el que no hay concurrencia con el sector privado. Esto es, no existe un mercado sin la subvención. En las presentes actuaciones, nada se ha acreditado a propósito de la distorsión que entiende producida, en términos generales, la Abogacía del Estado.

Sobre este extremo, debemos insistir que el hecho de que se abone una subvención no le permite al prestador fijar un precio inferior. Nos encontramos en definitiva ante una compensación de los costes que el mercado no podría repercutir a los usuarios en el caso de prestar el servicio en las condiciones que la administración impone y, por tanto, precio y subvención no están vinculados. No existe un beneficio para los destinatarios, más allá de la necesidad de garantizar la prestación de un servicio público.

En el presente supuesto, conviene además subrayar que la aportación económica que recibe la mercantil no se determina con anterioridad, de modo que no pueden calcular al inicio de cada ejercicio la cantidad de subvención que recibirán. Tampoco la subvención se fija en función del volumen de servicios prestados, su duración, el número de prestaciones, etc. La razón de fondo que existe, que es la de no alterar la competencia mediante distorsiones a través de subvenciones vinculadas al precio debe analizarse con relación a las situaciones efectivas en las que desarrolla la competencia en el mercado. Como declaró la STJUE de 19 de enero de 2017 (asunto C-344-15 , National Roads Authority/The Revenue Commissioners) en un caso de actividad de gestión y de puesta a disposición de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje, realizadas por un organismo de Derecho público que actúe como autoridad pública, la eventual presencia de operadores privados y la constatación de si se producen una distorsión significativa de la competencia, no puede afirmarse en los términos puramente teóricos que hace la posición de la Administración al analizar la posibilidad de competencia real en un servicio de transportes como el que se presta en este caso. Como declara la STJUE de 19 de enero de 2017 el análisis de"[...] las distorsiones significativas de la competencia a las que podría llevar

el hecho de no considerar sujetos pasivos a los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no sólo a la competencia actual, sino también a la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética (sentencias de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos, C-79/09 , no publicada, apartado 91 y jurisprudencia citada, y de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14 , apartado 74).

42 La posibilidad meramente teórica de que un operador privado entre en el mercado de referencia, que no venga apoyada por ningún elemento de hecho, ningún indicio objetivo ni ningún análisis del mercado, no puede asimilarse a la existencia de una competencia potencial (sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07 , apartado 64).[...].

Pues bien, en el caso analizado, debemos concluir que las subvenciones tienen por finalidad compensar los costes que el mercado no puede repercutir a los usuarios, de modo que la subvención no es la contraprestación al servicio, sino que es consecuencia de la necesidad de financiar el servicio general de transporte público que se encomienda al operador.

Esta solución se encuentra en consonancia con lo previsto en la STJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/30 , Balgarska natsionalna televizija en la cual el TJUE ha determinado en relación con las subvenciones percibidas por una televisión pública que no existe vínculo directo entre el servicio de comunicación audiovisual prestado a los telespectadores y la subvención percibida por la televisión por cuanto estos servicios no benefician a personas claramente identificadas como ocurría en Le Rayon d'Or, sino que se trata de todos los espectadores potenciales. Además, el importe de la subvención se determinaba a tanto alzado por hora de programación y sin tomar en consideración la identidad y número de usuarios del servicio".

d.-El criterio de la Sala se refuerza con la doctrina contenida en la STJUE de 8 de mayo de 2025 -C 615/23-. Esta sentencia analiza un caso muy similar al en su día enjuiciado por esta Sala.

En efecto, se examina un supuesto en el que una sociedad que "opera en el ámbito del transporte de viajeros.....En el marco de la actividad prevista, la sociedad. obtendría ingresos, en particular, de la venta de billetes de transporte, cuyo precio sería determinado por el organizador. Como ese modo de financiación no sería suficiente para cubrir los gastos de esa actividad, la sociedad. recibiría del organizador una compensación, en el sentido del artículo 50, apartado 1, punto 2, letra c), de la Ley de Transporte Público ColectivoEl contrato que se celebre con el organizador establecerá la forma de pago de la compensación, cuyo fundamento es el resultado económico negativo derivado de dicha actividad, y especificará el importe máximo de la compensación para un período determinado".

Pues bien, el TJUE, analizando el concepto de subvención vinculada al precio contenida en el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE, razona:

"24. Con arreglo a su tenor literal, dicho precepto se aplica cuando la subvención está directamente vinculada al precio de la operación en cuestión. Para que nos encontremos en dicho supuesto, es necesario que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que este realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Solo 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 [véase, por analogía, la sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas), C-573/18 y C-574/18 , apartado 31 y jurisprudencia citada].

25. 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 de esta. 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 estos. Por lo tanto, habrá que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador permite a estos vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendrían que exigir si no existiese la subvención [véase, por analogía, la sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas), C-573/18 y C-574/18 , apartado 32 y jurisprudencia citada].

26. Además, la contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable [véase, por analogía, la sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas), C-573/18 y C-574/18 , apartado 33 y jurisprudencia citada].

27. Así, el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación determinada de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador [véase, por analogía, la sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas), C-573/18 y C-574/18, apartado 34 y jurisprudencia citada].

28. En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que los servicios de transporte público colectivo de que se trata en el litigio principal se prestarían sobre la base de un contrato celebrado entre una entidad local, que, actuando como organizador, fijaría el precio de los billetes, y P., que actuaría como operador. Como los ingresos generados, entre otros conceptos, por la venta de los billetes serían insuficientes para cubrir los gastos de esos servicios, la entidad local abonaría a P. una compensación a tanto alzado, cuyo importe no podrá ser superior al correspondiente al resultado económico negativo derivado de dichos servicios, y, en cualquier caso, un importe máximo fijado para un período determinado.

29. Como señala el órgano jurisdiccional remitente, tal compensación no influye directamente en el precio de los servicios de transporte prestados, que es fijado por el organizador de los servicios, ya que el objetivo de dicha compensación es, ante todo, cubrir las pérdidas relacionadas con esa actividad.

30. En estas circunstancias, procede observar que una compensación como la controvertida en el litigio principal no se abona al operador para que este preste específicamente un servicio de transporte a un destinatario determinado de dicho servicio y no influye en el precio que haya de pagar ese destinatario, puesto que dicho precio no se fija de forma tal que disminuya en proporción a la compensación abonada a quien presta el servicio. Por el contrario, como señaló, en esencia, la Abogada General en el punto 54 de sus conclusiones, la citada compensación se concede a posteriori y no depende de la utilización concreta de los servicios de transporte, sino del número de kilómetros por vehículo ofrecidos. Así pues una compensación de esta índole no está comprendida en el concepto de "subvenciones directamente vinculadas al precio", en el sentido del art. 73 de la Directiva del IVA.

31. Esta conclusión no se ve desvirtuada por el hecho de que, sin tal compensación, que permite reducir significativamente el precio del servicio prestado, el precio de los billetes debería ser más elevado para los beneficiarios de dicho servicio.

32. Como señaló la Abogada General en el punto 58 de sus conclusiones, debe considerarse que, evidentemente, toda subvención puede repercutir en el cálculo de los precios, ya realice ese cálculo el beneficiario de la subvención o, como en este caso, el organizador que abona dicha subvención. Pues bien, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el simple hecho de que una financiación pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo que recibe la financiación no basta para que esta esté sujeta al IVA como subvención directamente vinculada al precio, en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, apartado 12).

33. Dicho esto, las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 73 de la Directiva del IVA y la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, por analogía, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or C-151/13, apartado 30 y jurisprudencia citada).

34. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente, tomando como referencia esta última sentencia, desea que se dilucide, en esencia, si una compensación como la controvertida en el litigio principal debe considerarse una contraprestación obtenida de un tercero, en sentido del citado artículo 73 de la Directiva del IVA.

35. El asunto que dio lugar a dicha sentencia versaba sobre el carácter imponible de una «suma a tanto alzado por cuidados» que una caja nacional del seguro de enfermedad abonaba a residencias para personas mayores dependientes por la prestación de servicios de cuidados médicos y sanitarios a sus residentes y cuyo cálculo tenía en cuenta el número de residentes que vivía en cada establecimiento y su nivel de dependencia. En esa misma sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que existía un vínculo directo entre los servicios prestados por una residencia de ese tipo a sus residentes y la contraprestación recibida, a saber, la «suma a tanto alzado por cuidados», de modo que ese pago a tanto alzado constituía la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por la residencia en beneficio de sus residentes y, en este concepto, estaba incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

36 A este respecto, el Tribunal de Justicia puntualizó que el hecho de que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trataba no fuera la caja nacional del seguro de enfermedad que abonaba la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado de esta, no podía romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida (sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, apartado 35).

37 Además, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada a petición de un residente (sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, apartado 36).

38 Pues bien, es preciso observar que la situación que es objeto del litigio principal y la que dio lugar a la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13), no son comparables.

39 Como señaló la Abogada General en los puntos 52 y 56 de sus conclusiones, en ese asunto existía un vínculo directo entre las prestaciones de cuidados en beneficio de los residentes de la residencia para personas mayores dependientes y la contraprestación económica abonada a dicho establecimiento, que se determinaba en función de los cuidados recibidos y del número de residentes afectados. Pues bien, en el caso que nos ocupa, los servicios de transporte público colectivo no benefician a personas que pueden ser identificadas con claridad, sino a todos los pasajeros potenciales. Además, la compensación se calcula sin tener en cuenta la identidad y el número de usuarios del servicio prestado.

40 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 73 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una compensación a tanto alzado abonada por una entidad local a una empresa que presta servicios de transporte público colectivo y destinada a cubrir las pérdidas que puedan sufrirse al prestar esos servicios no está incluida en la base imponible de dicha empresa".

CUARTO.- Doctrina y aplicación de la misma al caso enjuiciado.

Procede, en consecuencia, reiterar nuestra doctrina contenida en las STS (dos) de 27 de marzo de 2024 -rec. 265/2023 y 1059/2023- y STS de 2 de octubre de 2024 -rec. 1061/2023-, conforme a las cuales: "las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público a fin de cubrir su déficit, y siempre que se trate de subvenciones-dotación no constituyen operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor. Atendiendo a las circunstancias del caso, en el que las subvenciones otorgadas para la financiación de la gestión del servicio público han estado destinadas a cubrir el déficit tarifario debe entenderse que se trata de subvenciones no vinculada al precio y por lo tanto no sujetas".

La aplicación de la precedente doctrina al caso de autos supone la estimación del recurso con anulación de la resolución del TEAR y de los acuerdos desestimando las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones IVA, procediendo la devolución interesada, con los correspondientes intereses.

QUINTO. -Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia de instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1.-Reiterar la doctrina de la Sala en los términos descritos en el fundamento de derecho cuarto.
- 2.-Haber lugar al recurso de casación y, en consecuencia, se casa y anula la STSJ de La Rioja de 14 de noviembre de 2022 -rec.181/2021-.
- 3.-Se estima el recurso contencioso-administrativo y en consecuencia se anula la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de fecha 30 de julio de 2021 (P 26-00463-2020 y 26-00356-2021) por no ser conforme a derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
- 4.-Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el fundamento de derecho quinto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

