

# Incidencia de las subvenciones y las ayudas públicas en el impuesto sobre el valor añadido

**Santos Gandarillas Martos**

*Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo*

*Doctor en Derecho por la UAM*

*Profesor asociado de la UAM y del Instituto de Estudios Bursátiles (España)*

[santos.gandarillas@uam.es](mailto:santos.gandarillas@uam.es) | <https://orcid.org/0000-0002-4269-1087>

## Extracto

El sistema de financiación y ayudas en la prestación de los servicios públicos plantea diversos problemas en el ámbito doméstico, entendido como tal el régimen jurídico interno (si se permite la expresión) desde que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea. Las controversias se manifiestan en el ámbito sustantivo, en la adaptación al concepto comunitario de «servicios económicos de interés general» (SEIG) y en el terreno de la competencia por la liberación de los mercados. Los problemas se extrapolan al ámbito tributario y, en concreto, en el impuesto sobre el valor añadido, sobre todo, en lo que se refiere a la determinación de la base imponible, lo que incide directamente en el importe o precio final del servicio prestado. Todo ello afecta al principio de competencia que preside, junto al de neutralidad, la imposición indirecta, y a las relaciones entre las diferentes entidades territoriales y organismos de derecho público, tanto los que los prestan como los que los financian. La jurisprudencia no ha seguido la línea hermenéutica más uniforme y las últimas reformas legislativas, lejos de aclarar, suscitan nuevas dudas.

**Palabras clave:** impuesto sobre el valor añadido; IVA; hecho imponible; base imponible; sujeción; competencia; neutralidad; subvención; precio; Administración; entidades territoriales; servicio público; servicio económico de interés general; SEIG.

Recibido: 21-07-2023 / Aceptado: 29-08-2023 / Publicado: 05-12-2023

**Cómo citar:** Gandarillas Martos, S. (2023). Incidencia de las subvenciones y las ayudas públicas en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 489, 5-30. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19341>



# Incidences of subsidies and public grants in the value added tax (VAT)

Santos Gandarillas Martos

## Abstract

The financing and aid system in the provision of public services poses various problems in the domestic sphere, understood as the internal legal framework (if the expression is allowed), since the Kingdom of Spain joined the European Union. The controversies arise in the substantive scope, in the adaptation to the community concept of Economic Services of General Interest (ESGI), and in the field of competition due to market liberalization. These problems extend to the tax field, specifically concerning VAT, especially in regards to the determination of the taxable base, which directly affects the amount or final price of the provided service. All of this impacts the principle of competition, which, together with neutrality, governs indirect taxation, as well as the relationships between different territorial entities and public law organizations, both those providing and financing these services. Jurisprudence has not followed the most consistent interpretative approach, and recent legislative reforms, far from clarifying, raise new doubts.

**Keywords:** value added tax; VAT; taxable event; taxable base; liability; competition; neutrality; subsidy; price; Administration; territorial entities; public service; economic service of general interest; ESGI.

Received: 21-07-2023 / Accepted: 29-08-2023 / Published: 05-12-2023

Citation: Gandarillas Martos, S. (2023). Incidencia de las subvenciones y las ayudas públicas en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 489, 5-30. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19341>



## Sumario

1. Introducción
2. Concepto de servicio de interés general
3. La prestación en los servicios de transporte
4. El IVA en la prestación de los SEIG
  - 4.1. El sujeto pasivo
  - 4.2. El hecho imponible y la sujeción
  - 4.3. La base imponible
5. Subvención vinculada al precio o subvención dotacional
6. La jurisprudencia del TJUE
7. La jurisprudencia en el ámbito doméstico
8. La modificación del artículo 78 de la LIVA por la LCSP

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

A pesar del tiempo transcurrido desde que el Reino de España se incorporó como Estado miembro de la Unión Europea (37 años ya), todavía quedan instituciones que, debido a una larga tradición jurídica de la que cuesta liberarse o a una mala asimilación de los postulados básicos del «club» al que nos incorporamos, siguen sin acoplarse como debieran.

La situación que pasaremos a examinar no obedece a una situación puntual o menor, afecta a cuestiones estructurales en el ámbito de los servicios públicos que tienen su origen en decisiones y opciones de los llamados a prestarlos y revelan, como anticipo de las conclusiones de este trabajo, una forma de incumplimiento de las instituciones domésticas con el marco de la Unión Europea.

La distorsión entre lo que es y lo que debería ser se manifiesta en la prestación de alguno de los (en otro tiempo) identificados como servicios públicos. Las Administraciones públicas, por diferentes motivos, intervienen su financiación con ayudas o subvenciones procedentes de los presupuestos públicos, lo que distorsiona no solo la naturaleza del servicio que se presta, sino la mecánica de la fiscalidad indirecta.

El problema en su origen es sustantivo o, dicho de otro modo, radica en cómo se ha configurado la prestación del servicio por el legislador, en la que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) es solo el testigo de que algo no se ajusta al marco comunitario. Es decir, el problema en el IVA no es la causa, sino la consecuencia de un régimen doméstico que intenta corregir disfunciones domésticas en la prestación (de los antes llamados servicios públicos) que no han sido bien resueltas.

El marco de la imposición directa es adecuado para revelar las disfunciones del sistema, puesto que en la mecánica del propio IVA existen principios que miden y velan por el respeto de la competencia, de modo que cualquier régimen jurídico previo que lo altere y se refleje en el ámbito tributario debería ser corregido. En definitiva, el impuesto se erige en el chivato de que algo no se está haciendo bien.

Como anticipo, y dejando a salvo las situaciones de reserva estatutaria expresamente previstas y admitidas con carácter general en las distintas Administraciones públicas, independientemente de la forma en la que se gestionan o presten los servicios para garantizar un precio de servicio «popular» o económico asumible, intervienen en la formación del precio final que debe satisfacer el destinatario a través de ayudas o subvenciones.

Este «dopaje» con financiación pública puede provocar distorsiones de las reglas del IVA en la cuantificación de su base imponible, distorsión que la reforma del artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), que llevó a cabo la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público (LCSP), ha terminado de consolidar.

## 2. Concepto de servicio de interés general

Sin desviarnos del debate tributario, es necesario hacer unas breves reflexiones sobre el concepto de servicio público desde la óptica del servicio de interés general (SIG), ámbito donde se manifiestan los problemas en la mecánica del IVA.

La idea de servicio público responde a la configuración más clásica de esta institución en nuestro derecho administrativo. Se ha caracterizado por el elemento subjetivo, que se identifica con la organización pública prestadora del servicio, y por el elemento objetivo, concretado en la prestación que debe ser atendida y cuya necesidad justifica el despliegue de las prerrogativas que caracterizan a la Administración, con el objetivo de garantizar y satisfacer ese interés general. Su relevancia y el interés público inherente al servicio implican que la prestación se lleve a cabo directamente por la Administración o, indirectamente, en gestión compartida o por los particulares a través de concesiones o autorizaciones administrativas.

Su homólogo en el ámbito comunitario coincide materialmente con los SIG, los económicos o no económicos, en los que, al margen del elemento subjetivo característico de los servicios públicos, ponen el foco en la actividad o elemento objetivo de la prestación y en cómo se presta. El artículo 14 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, DOUE 9 de mayo de 2008, antiguo art. 16 del TCE) reconoce los servicios económicos de interés general (SEIG) como uno de los valores de la Unión y como elementos de cohesión social y territorial.

Dentro del ámbito objetivo de los SEIG, en el marco de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (Directiva 2006/123), se integran actividades de contenido económico que (antaño en manos de la Administración y de los poderes públicos) han sido objeto de escalonadas liberalizaciones sometiéndose a los principios de competencia, con las solas excepciones justificadas e imprescindibles que permitan alcanzar esos fines de interés general que el mercado no puede garantizar, como se desprende de la redacción del artículo 106 del TFUE. Como señala el artículo 4 de la Directiva 2006/123, constituye un «servicio» cualquier actividad económica por cuenta propia, prestada normalmente a cambio de una remuneración.

Puntualiza el artículo 70 de la directiva que «solo pueden considerarse servicios de interés económico general si se prestan en ejecución de una tarea especial de interés público confiada al prestador por el Estado miembro en cuestión [...]». Luego está en la esencia

de la configuración del SEIG la concurrencia, por un lado, del interés público confiada por el Estado al prestador de servicio y, por otro, la contraprestación económica por la actividad desarrollada.

Su desarrollo ha traído la liberalización de sectores que estaban monopolizados por la Administración y que a partir de ahora deben prestarse de conformidad con los principios de la libre competencia. Todo ello, sin perjuicio de la adopción de medidas que permitan alcanzar y dar satisfacción a los fines de interés general que la prestación del servicio requiere y que las reglas del mercado no son capaces de garantizar. Lo que se intenta establecer es el adecuado equilibrio entre los fines de interés general en que consiste la actividad y el principio de libre competencia en el que se inspira el derecho de la Unión.

Los Estados miembros tienen un margen de discrecionalidad a la hora de configurar los SEIG, sin embargo, la libertad no es absoluta. Para asegurar la satisfacción de ese «interés público» que se confía al prestador de los SEIG, se habilita a los Estados para imponer determinadas obligaciones de «servicio público», lo que puede traducirse en imposiciones en un sector liberalizado, por ejemplo, en el sector eléctrico, de determinadas medidas que aseguren que el acceso al suministro quede garantizado a personas en situaciones de pobreza energética; esto permite la existencia de ayudas públicas que bajo otras circunstancias resultarían contrarias a las reglas de la competencia.

En definitiva, la prestación de los SEIG debe respetar las reglas de concurrencia, competencia y libertad de empresa, reconociéndose la libertad de los Estados miembros para configurarlos, pero dentro del marco legislativo descrito. En ese marco de actuación se pueden establecer restricciones por razón de servicio que supongan una disminución del ámbito competencial inicialmente previsto. Sin embargo, estas restricciones deben estar debidamente justificadas y tienen que ser necesarias para la consecución de los fines perseguidos, de lo contrario no serán conformes al derecho de la Unión, como se desprende de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de octubre de 2000 (asunto C-58/98, apdo. 39 –NSJ009022–), en relación con la exigencia de inscripción constitutiva en registro público para artesanos:

Con arreglo al principio de proporcionalidad, la aplicación de las normas nacionales de un Estado miembro a los prestadores establecidos en otros Estados miembros debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo [...].

En cuanto al ámbito material, el Libro Verde de la Comisión, de 21 de mayo de 2003, sobre los SIG [COM (2003) 270 final, DOUE 25 de marzo de 2004], reconoce que:

Abarcan un amplio espectro de actividades de diverso tipo –desde actividades propias de las grandes industrias de redes (energía, postales, transporte y

telecomunicaciones) hasta la sanidad, la educación y los servicios sociales–, de dimensiones diversas –unas de ámbito europeo, incluso mundial, otras de ámbito simplemente local– y de diferente naturaleza –sometidas o no a la disciplina de mercado– [...].

Carácter extensivo con el que ha sido interpretado el ámbito aplicativo de la Directiva 123/2006. Como dijo la STJUE de 23 de diciembre de 2015 (asunto C-293/14), respecto de la actividad de un deshollinador:

44. En efecto, como subrayó el abogado general en el punto 37 de sus conclusiones, se desprende expresamente del artículo 2, apartado 2, letra a), de dicha directiva, en relación con sus considerandos 17, 70 y 72, que las normas establecidas por esta se aplican, en principio, a cualquier servicio de interés económico general y que solo los servicios de interés general no económicos están excluidos del ámbito de aplicación de estas normas [...].

### 3. La prestación en los servicios de transporte

La referencia a los servicios de transporte merece un epígrafe aparte, puesto que, como dice el Parlamento de la Unión Europea y se refleja en el artículo 4.2 g) y el título VI del TFUE, constituyen la base jurídica de la Unión. La política común en transportes fue puesta de manifiesto en el Tratado de Roma dedicándole un título propio, pasando a ser uno de los primeros ámbitos políticos comunes de la Comunidad, con una creciente armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, así como de las condiciones técnicas, sociales y fiscales relativas a los servicios de transporte.

Por eso, el considerando 17 de la directiva de servicios señala, en esencia, que los SEIG están comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha directiva, a menos que se trate de servicios en el sector del transporte. De conformidad con el artículo 2.2 d) de la Directiva 2006/123, quedan excluidos de su ámbito de aplicación material los servicios en el ámbito del transporte, teniendo en cuenta que, en virtud del artículo 58.1 del TFUE, la libre prestación de servicios en materia de transportes se rige específicamente por el título VI del TFUE.

Sin embargo, a los efectos de lo que aquí nos ocupa, los principios de liberación y competencia operan en los mismos términos que en las actividades que se integran en los SEIG. Esto se ve claramente en el servicio de transporte discrecional, que se rige por las reglas de libre mercado y competencia, es decir, por los parámetros de los artículos 101 y 102 del TFUE<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Prueba de que este servicio está sujeto a las reglas de la libre competencia es que la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en su Resolución de 9 de marzo de 2017 (S/DC/0512/14, transporte balear de viajeros), sancionó a varias empresas por varias infracciones por fijación de precios, reparto de mercado y licitaciones.

En conclusión, la liberalización que implica la idea de SEIG requiere que la prestación de esos servicios bajo contraprestación se someta a las reglas del mercado y, concretamente, a la libre competencia, sin que por parte de las autoridades públicas se adopten medidas que restrinjan condiciones o coarten esas prestaciones, salvo que concurra alguna excepción a la regla general y requiera, para garantizar la prestación del servicio, una intervención de la autoridad pública que de otro modo no estaría justificada.

Esta liberalización en la prestación de los servicios debe reflejarse y no puede distorsionarse por mor de la imposición indirecta.

## 4. El IVA en la prestación de los SEIG

La idea que acabamos de exponer, aparentemente clara en cuanto al planteamiento, presenta algunos problemas de orden práctico, y no menos sombras cuando se analiza el comportamiento de la Administración y su intervención en la configuración de los mal llamados servicios públicos.

Se siguen prestando SEIG, al margen de su forma de gestión, a los precios a pagar por los destinatarios que no reflejan el carácter sinalagmático de la contraprestación, alejados del valor del mercado, lo que dista de garantizar la libre competencia. No vamos a entrar en las razones que cada Administración pueda tener para adoptar esa determinada política de precios, no es la razón de ser de estas líneas. Como hemos dicho, solo en casos excepcionales, cuando fuera imprescindible para garantizar y conseguir los fines de interés público universal, estaría justificada la intervención en la fijación del precio. El problema es que la excepción parece haberse convertido en regla general o, al menos, poco se molesta la Administración en justificar esas necesidades especiales que permitirían alterar las normas de competencia con un precio financiado.

Llegados a este punto, la pregunta que nos hacemos es: ¿en todo este proceso qué lugar ocupa el IVA?

Es precisamente el IVA el que nos pone sobre la pista de que algo, en su origen, no está funcionando conforme a los postulados previstos por el derecho de la Unión. Dicho de otro modo, los problemas domésticos en la aplicación del régimen comunitario en la prestación de los SEIG también tienen su reflejo en el IVA.

La aportación de dinero procedente de los presupuestos de las diferentes entidades públicas territoriales para financiar la prestación de estos servicios, al margen del incumplimiento de las reglas previstas para los SEIG, origina varios problemas en la aplicación del IVA, ya sea a través de la no sujeción, alejando la prestación del servicio del ámbito del IVA, ya sea expulsando las ayudas o subvenciones recibidas de la determinación de la base imponible del impuesto. El efecto, en ambos casos, de cara al precio final que pagan los posibles destinatarios de los servicios, es idéntico, puesto que permite abaratar el precio.

El análisis requiere refrescar algunos conceptos básicos del IVA que nos ayudan a ponernos sobre la pista de la irregularidad en la que se puede incurrir.

## 4.1. El sujeto pasivo

Recordemos que el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva 2006/112), excluye a las Administraciones territoriales como sujetos pasivos del IVA «en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones»; sin embargo, incide en que sí actuaran como sujetos pasivos cuando, al no considerarlas como tales en las operaciones y actividades que realicen, implique «distorsiones significativas de la competencia».

Como vemos, la directiva integra a las Administraciones públicas territoriales como sujetos pasivos del impuesto cuando la actividad desarrollada incida, altere o suponga una distorsión de la competencia. La dificultad estriba en saber cuándo esa distorsión resulta significativa o no, cuestión que debe valorarse en cada caso a través del análisis de la prestación y el mercado afectados.

Como dice la STJUE de 25 de febrero de 2021 (asunto C-604/19, apdo. 78 –NFJ081027–):

Las actividades llevadas a cabo en su condición de autoridades públicas, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, son las que realizan los organismos de derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos,

de manera que, como indica en el apartado 81, «solo estén exentas del IVA las actividades realizadas por un organismo de derecho público que actúe en calidad de autoridad pública», concepto que va asociado al ejercicio de las prerrogativas del poder público.

Fuera de estos casos, los órganos de la Administración actúan y son sujetos pasivos del impuesto como cualquier otro operador jurídico, y sometidos a las mismas reglas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que de ello se deriven.

Pero es que la excepción deja de ser tal y pasa a convertirse en regla general cuando la Administración lleva a cabo alguna de las actividades recogidas en el anexo I. Así lo matiza el mencionado artículo cuando dice de manera tajante que: «En cualquier caso, los organismos de derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I [...]». Por lo tanto, en todo lo que implique prestaciones relacionadas con:

1) Los servicios de telecomunicaciones; 2) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; 3) Transporte de bienes; 4) Prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios; 5) Transporte de personas; 6) Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta; 7) Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos; 8) Explotación de ferias y exposiciones comerciales; 9) Explotación de almacenes de depósito; 10) Actividades de las oficinas comerciales de publicidad; 11) Actividades de agencias de viajes; 12) Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; 13) Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q) [...],

estaremos ante actividades sujetas al IVA y quien las realice tendrá la condición de un sujeto pasivo del impuesto.

## 4.2. El hecho imponible y la sujeción

Por lo tanto, la regla general, en estos casos, es que estamos frente a actividades sujetas al IVA. Lo contrario es una excepción y como tal no debería ser interpretada de manera extensiva por los riesgos que tiene en la distorsión del impuesto. Como ha dicho el TJUE en la sentencia que hemos citado:

(77) Como excepción a la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, procede interpretar dicha disposición de forma estricta (Auto de 20 de marzo de 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, no publicado, EU:C:2014:197, apartado 19).

En consonancia con esta regla, siempre que estemos ante la prestación de servicios onerosos prestados por las Administraciones públicas, en cualquiera de sus formas de gestión y, en todo caso, cuando afecte a las actividades del anexo I, estaremos ante la realización de un hecho imponible y un sujeto pasivo del IVA.

La faz negativa o los supuestos de no sujeción se circunscriben a dos situaciones. La primera, cuando no estamos ante una prestación onerosa de servicios. Ha sido interpretando esta faz negativa del hecho imponible el modo en el que el TJUE ha resuelto los problemas de orden práctico que se le han presentado. Como se aborda en la STJUE de 16 de septiembre de 2013 (asunto C-283/12 –NFJ051922–), la prestación de servicios de operación a título oneroso tiene lugar cuando existe una relación directa entre esa prestación y una contrapartida recibida por el sujeto pasivo. La relación directa se acredita cuando existe, entre quien efectúa la prestación y su destinatario, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

La segunda es la exención del artículo 13.1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112. Dijo la STJUE de 16 de septiembre de 2008 (asunto C-288/07 –NFJ029799–) que concurre en las actividades desarrolladas por los organismos de derecho público que actúen como autoridades públicas que, pese a ser de naturaleza económica, están estrechamente vinculadas al ejercicio de prerrogativas de poder público. En consecuencia, cuando se trata de ejercicios de actos de autoridad, poder público o prerrogativas de esa naturaleza, nos encontramos fuera del ámbito material del impuesto.

No obstante, puntualiza la STJUE de 29 de octubre de 2015 (asunto C-174/14 –NFJ060153–) que el concepto de organismo de derecho público debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión, y el que un determinado organismo disponga, en virtud del derecho nacional aplicable, de prerrogativas de poder público no resulta determinante a efectos de esa calificación.

### 4.3. La base imponible

La alteración de las reglas de la competencia, en cuanto al IVA se refiere, puede producirse considerando no sujeta una operación que sí debería estar sujeta o excluyendo de la base imponible determinadas partidas que sí deberían integrarla. En ambos casos, el resultado final se refleja en una minoración de las cuotas del IVA devengadas y repercutidas.

Por este motivo, la directiva es especialmente meticulosa a la hora de identificar la base imponible en la referencia al «valor de mercado». El artículo 72 de la directiva establece que:

El importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación [...].

Esto significa que, ante supuestos donde exista dificultad para determinar el valor de mercado por la falta de libre competencia, el umbral mínimo, a falta del supuesto de hecho comparable, será el «precio de coste».

A la completitud de la base imponible se refiere el artículo 73 cuando dice que:

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. [...].

Esto significa que debe ir a la base imponible todo aquello que afecte a la contraprestación que se da o se presta, haciendo especial hincapié en las subvenciones cuando estas

afecten al precio. En definitiva, la base imponible debe reflejar todo importe que afecte al precio final que paga el destinatario de la entrega de bienes o de los servicios prestados, incluyendo las ayudas o subvenciones públicas que supongan una alteración del precio final. Y en todo caso, la cuantificación de la base imponible nunca debería resultar inferior al precio de coste del servicio prestado.

## 5. Subvención vinculada al precio o subvención dotacional

La distinción entre subvención cuando va vinculada al precio y cuando no tiene relación alguna con aquel no resulta pacífica.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), en varias sentencias, entre las que podemos citar las de 12 de noviembre de 2009 (rec. núm. 10362/2003 –NFJ036931–), 25 de octubre de 2010 (rec. núm. 77/2006 –NFJ091197–) o 27 de octubre de 2010 (rec. núm. 68/2006 –NFJ091196–), se remite a la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 13/1992, de 6 de febrero<sup>2</sup> (NSJ000657), para establecer la distinción, a los efectos del IVA, cuando una subvención está vinculada al precio y cuando no. Decía la STC a la que se remiten que:

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

Ofrece algunas dudas que la doctrina del Constitucional sea extrapolable al concepto de subvención dotacional o vinculada al precio para resolver problemas de cuantificación de la base imponible en la imposición indirecta. El pronunciamiento del Alto Tribunal no tuvo lugar en el ámbito del IVA, ni tan siquiera en el de la imposición. En esa sentencia se abordaba un problema de control de ejecución presupuestaria relacionado con la autonomía financiera

<sup>2</sup> STC 13/1992, de 6 de febrero. Recursos de inconstitucionalidad 542/1988 y 573/1989 (acumulados). Promovidos por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, en relación con determinados preceptos y partidas presupuestarias de las Leyes 33/1987, de 23 de diciembre, y 37/1988, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1988 y 1989, respectivamente (BOE núm. 54, de 3 de marzo de 1992, pp. 2-29).

de las comunidades autónomas y de control del gasto de las comunidades autónomas por el Estado. Nada que ver con el IVA ni con el análisis contable de este concepto.

La idea de subvención vinculada al precio es una «noción autónoma del derecho de la Unión», como han reconocido las SSTJUE de 28 de noviembre de 2017 (asunto C-514/16, *Rodriguez de Andrades –NCJ062817–*) y de 30 de mayo de 2018 (asunto C-390/17 P, *Azoulay y otros/Parlamento –NSJ065865–*), no un concepto elaborado a partir del derecho interno de los Estados miembros. Por lo tanto, hay que extremar el cuidado cuando se aplican criterios estrictamente domésticos y elaborados en un marco que ni tan siquiera tiene que ver con el IVA.

A falta de otros criterios interpretativos, creemos que el régimen contable resulta de innegable ayuda para poder establecer una frontera entre subvención vinculada al precio del resto.

Parece más adecuado, tanto por su relación con la imposición como por su consenso en el ámbito internacional, acudir a criterios contables para interpretar el alcance de las subvenciones. Como mera aproximación, en el marco de la imposición directa y por la conexión entre base imponible y resultado contable, podemos establecer una primera distinción entre (i) subvenciones reembolsables y no reembolsables, (ii) entre las oficiales o públicas y el resto de las subvenciones y (iii) entre las subvenciones de capital vinculadas a activos de la empresa de las subvenciones de explotación o las corrientes.

Esta última clasificación resulta de especial interés para establecer el test de la vinculación o no al precio. En el caso de las subvenciones de capital, se reflejan en la cuenta de resultados como amortización o cuando el activo se enajena o da de baja; sin embargo, las subvenciones de explotación o las corrientes van a gastos del ejercicio con imputación directa en la cuenta de resultados. Por lo tanto, estas últimas van a tener una incidencia determinante en el precio, en cuanto van a suponer un menor gasto o un mayor ingreso con efecto o reflejo inmediato en el ejercicio.

Otro mecanismo que nos podría ayudar a comprobar si la subvención va vinculada o no al precio de servicio es la cuantificación de la actividad de quien presta el servicio a través del *ebitda* como indicador financiero (acrónimo de los términos en inglés *earnings before interest taxes depreciation and amortization*), que sirve para medir el beneficio efectivo de una empresa sin la influencia de alteraciones financieras, fiscales o contables. Resultaría relevante en la medida de que toda ayuda o subvención que vaya vinculada al precio puede alterar ese indicador financiero, ya que operaría directamente sobre los beneficios o los gastos del ejercicio originados por la actividad ordinaria de la empresa.

## 6. La jurisprudencia del TJUE

Para no extendernos en exceso, y a pesar de que son muchas las sentencias que han abordado esta cuestión desde la más variada casuística, nos vamos a centrar en dos.

La primera que traemos a colación es la STJUE de 27 de marzo de 2014 (asunto C-151/13, Rayon d'Or –NFJ053978–), quizá la más relevante en el problema que nos ocupa.

Se analizaba el alcance que, en la determinación de la base imponible del IVA y en el cálculo de la regla de la prorrata, tenía la cantidad a tanto alzado por el concepto de «cuidados», abonada por las cajas del seguro de enfermedad francesas (entidad análoga a nuestra Seguridad Social) a las residencias para personas mayores dependientes (RPMĐ).

Rayon d'Or, que explota una RPMĐ, consideró que los importes que le abonaba el seguro de enfermedad como «suma a tanto alzado por cuidados» no estaban incluidos en el ámbito de aplicación del IVA y que, en consecuencia, estos importes no debían tenerse en cuenta para la determinación de la prorrata de deducción del IVA que les era aplicable. Llevó a cabo una rectificación para los años afectados del importe deducible, solicitó a la Administración tributaria que le reembolsara 60.064 euros –solicitud que fue desestimada– e interpuso recurso contencioso-administrativo del que trae causa la cuestión prejudicial.

Recuerda la sentencia en el apartado 29 que:

una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, solo es imponible si existe, entre quien efectúa la prestación y su destinatario, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las Sentencias Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24).

La prestación de servicios «a título oneroso» no exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de esta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero. En ese caso concreto y en otros análogos:

(36) [...] la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes. No es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente (véase, en este sentido, la Sentencia Kennemer Golf, EU:C:2002:200, apartado 40).

Por ello:

(37) [...] el que las prestaciones de servicios dispensadas a los residentes no estén definidas *a priori* ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en

forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina *a priori* y siguiendo criterios establecidos.

La consecuencia es que la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (incluida esta ayuda), y el solo hecho de que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no rompe el vínculo directo existente en la prestación de servicios. El criterio de la disponibilidad permanente del prestador resulta relevante a la hora de configurar el concepto de prestación de servicios onerosos sujetos al impuesto.

La conclusión es que, si estábamos ante una prestación onerosa de servicios (operación sujeta), la ayuda recibida sí debía integrarse en la base imponible del IVA.

La segunda sentencia relevante es la STJUE de 26 de noviembre de 2021 (asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija [TV búlgara] –NFJ083338–*) y puede interpretarse como una matización de las consecuencias de la *Rayon d'Or*.

La Televisión Nacional de Bulgaria (BNT) prestaba servicios de comunicación a todos los ciudadanos búlgaros y no percibía ninguna remuneración de sus telespectadores. Se financiaba mediante una subvención con cargo al presupuesto estatal destinada a la preparación, creación y difusión de emisiones nacionales y regionales. El importe de esta subvención se determinaba sobre la base de un tanto alzado reglamentario por hora de programación, aprobado en Consejo de Ministros. Además, la BNT recibía subvenciones con objetivos predeterminados, destinadas a la adquisición y renovación en profundidad de los activos inmovilizados según una lista aprobada anualmente por el ministro de Hacienda. También contaba con ingresos propios procedentes de la publicidad y de los patrocinadores, e ingresos de actividades complementarias relacionadas con la actividad televisiva, donaciones y legados, intereses y otros ingresos.

BNT consideró que su actividad de difusión de emisiones de televisión constituía una actividad que no estaba sujeta al IVA y que solo su actividad de carácter «comercial» estaba sujeta al impuesto.

Considera la sentencia que no hay prestación onerosa de servicios cuando los servicios de comunicación audiovisual prestados por un proveedor público nacional a los telespectadores, financiados por el Estado mediante una subvención, no dan lugar al pago de ninguna tasa por los telespectadores, y no existe relación jurídica alguna entre dicho proveedor y los telespectadores en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas ni tampoco existe ningún vínculo directo entre estos servicios de comunicación audiovisual y esa subvención.

BNT y los telespectadores no están vinculados mediante una relación contractual o un negocio jurídico en el que se haya pactado un precio ni tampoco mediante un compromiso

jurídico libremente acordado por una parte con respecto a la otra. 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 (apdo. 37).

La subvención destinada a financiar las actividades del proveedor público nacional (TV pública) se determina tomando como referencia una cantidad reglamentaria a tanto alzado por hora de programación. Es independiente del uso efectivo por parte de los telespectadores de los servicios de comunicación audiovisual prestados, de la identidad o incluso del número concreto de telespectadores para cada programa.

Marca las diferencias con Rayon d'Or en el apartado 37 y afirma que, en contra de lo que acontecía en aquel supuesto, en el caso de la BNT:

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 la que se trate 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.

No hay identificación clara de los beneficiarios concretos, sino de todos los telespectadores potenciales. El importe de la subvención se determina por un tanto alzado reglamentario por hora de programación. No se toma en consideración la identidad y el número de usuarios del servicio prestado.

Lo que viene a confirmar esta sentencia es que no estamos ante una prestación onerosa de servicios. Al resolverlo como un supuesto de no sujeción, ya no resulta relevante el problema de integración de las cantidades recibidas en la base imponible del impuesto, puesto que se trata como un supuesto de no sujeción.

Las consecuencias que podemos extraer de esta jurisprudencia es que la regla general en la prestación de servicios onerosos no puede alterarse y constituye un supuesto ineludible de sujeción, lo que implica que su importe se refleje en la base imponible, aunque sea satisfecho por un tercero no destinatario de los servicios. Como excepción, cuando no estamos ante un destinatario definido que se beneficie de los servicios que se prestan, lo que no habrá es prestación onerosa de servicios sujetos al IVA.

Del mismo modo quedan al margen de la prestación de servicios públicos todos aquellos casos en los que, por necesidades públicas justificadas, el servicio deba ser prestado

fuera de las reglas de competencia y requiera, de manera directa o indirecta, la intervención de las Administraciones públicas, generalmente auspiciadas por prerrogativas de derecho público.

## 7. La jurisprudencia en el ámbito doméstico

La dificultad que entraña la variedad de supuestos prácticos a la que la realidad nos enfrenta también se ha reflejado en la jurisprudencia del TS, que no siempre lo ha tenido fácil debido a la variedad con la que se presentan los problemas, el enorme casuismo y el condicionamiento previo que determina el debate en la instancia.

Ejemplo de lo que decimos y las dudas en torno a la sujeción o no al IVA o en la cuantificación de la base imponible cuando estamos ante servicios públicos prestados directa o indirectamente por la Administración son, entre otras, las SSTs de 15 de diciembre de 2010 (rec. núm. 51/2007 –NFJ041490–), 22 de octubre de 2010 (rec. núm. 271/2006 –NFJ041000–), 16 de mayo de 2011 (rec. núm. 1974/2008 –NFJ044368–) o 17 de febrero de 2016 (rec. núm. 3655/2014 –NFJ062068–), sentencias en las que en nada han ayudado las confusas redacciones del artículo 7 de la LIVA.

Nos vamos a centrar en cuatro sentencias y un auto considerados paradigmáticos de la incertidumbre a la que nos estamos refiriendo.

La primera es la STS de 12 de noviembre de 2009 (rec. núm. 10362/2003 –NFJ036931–), por la que se confirmaba la Sentencia de 22 de octubre de 2003 (rec. núm. 706/2000 –NFJ091198–), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN). En esta sentencia se analizaba si debían integrarse en la base imponible del IVA las aportaciones que, vía presupuesto, realizaban tanto el Estado como la Comunidad Autónoma de Madrid (CAM) y el Ayuntamiento de la capital al Consorcio Regional de Transportes de Madrid para realizar la «planificación de la infraestructura del transporte público de viajeros, la planificación de los servicios y el establecimiento de programas de explotación». Los importes recibidos se destinaban a los diferentes transportes gestionados por el Consorcio.

La sala de instancia, tras recordar la STC 13/1992, de 6 de febrero (NSJ000657), a la que ya nos hemos referido, afirma que la relación jurídica derivada de la actuación administrativa es, en todo caso, más compleja de lo que aparece en las actuaciones aportadas, ya que incluye distintos sujetos, y no concurren los presupuestos legalmente exigidos por los artículos 78.2.3 y 17.2.3 de la Ley 30/1985, pues la recurrente es un ente meramente instrumental (art. 2 de la Ley 5/1985, de 16 de mayo, de la CAM), que no puede prestar servicios, y ello con independencia de la concurrencia de los demás requisitos legalmente exigidos.

El TS, tras incidir en el concepto de subvención, consideró que estábamos ante aportaciones no sujetas al impuesto puesto que:

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

Las razones nos ofrecen algunas dudas sobre su compatibilidad con la doctrina de Rayon d'Or. Si reconoce vinculación entre el importe recibido y número de usuarios, difícilmente se puede concluir que no incida en el precio final de billete. De hecho, admite que la ayuda podría completar el precio del billete, aunque no se hubieran llevado a cabo concretos cálculos.

Habría resultado interesante hacer el razonamiento contrario: ¿podrían las empresas de transporte prestar el servicio a ese precio-tarifa sin la ayuda? Respuesta la encontramos en la definición de valor recogido en el artículo 72 de la directiva: si el precio de billete no cubre los costes para la prestación del servicio, la ayuda habría que integrarla en la base imponible del impuesto.

La STS de 22 de junio de 2020 (rec. núm. 1476/2019 –NFJ078181–) confirma la SAN de 3 de diciembre de 2018 (rec. núm. 449/2017 –NFJ078183–). En esta ocasión, sí se llevaron a la base imponible del impuesto las cantidades abonadas por el ayuntamiento a la empresa que prestaba el servicio de transporte por el concepto de pago por usuario (PPU) y pago por disponibilidad (PPD), en la medida en que sí afectan al precio del billete que paga el usuario.

En sus razonamientos, el TS se remite a su Sentencia de 17 de febrero de 2016 (rec. núm. 3655/2014 –NFJ062068–) y a la recurrente STC 13/1992, de 6 de febrero (NSJ000657), sobre subvenciones, para concluir que:

Son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación (sentencias de este Tribunal Supremo, ya citadas, de 12 de noviembre de 2009, FJ 3.º; 22 de octubre de 2010, FJ 6.º; 25 de octubre de 2010, FJ 4.º; y 27 de octubre de 2010, FJ 4.º). Lo que sucede es que los pagos PPU y PPD no tienen la condición de subvenciones-dotación, de ahí que no pueden acogerse las pretensiones de la

recurrente, puesto que las cantidades que recibe Semtraza del Ayuntamiento de Zaragoza deben considerarse subvenciones vinculadas al precio de los servicios que suministra, también deben considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad, y, por último, Semtraza, en el marco del contrato de prestación del servicio de transporte descrito en los antecedentes, lleva a cabo prestaciones de servicio en favor del Ayuntamiento recibiendo a cambio determinadas cantidades –los pagos PPU y PPD– como contraprestación.

Ello nos obliga a reformular la cuestión con interés casacional para que tenga un efecto útil, puesto que la inclusión de la expresión «subvenciones-dotación» no es procedente, de manera que debemos fijar, a la vista de las circunstancias concurrentes, como criterio con interés casacional que las cantidades pagadas por el Ayuntamiento de Zaragoza a una sociedad mercantil íntegramente participada, en concepto de los denominados pagos PPU (pagos por usuario) y PPD (pagos por disponibilidad) constituyen subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, se deben incluir en la base imponible del IVA por los servicios que dicha sociedad presta al municipio [...].

Lo que más llama la atención a primera vista es que, tratándose de un supuesto prácticamente idéntico al analizado en la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, la solución sea diferente. Es cierto que, en el caso del Ayuntamiento de Zaragoza, no existía un organismo público que intermediara en la recepción de las subvenciones como en el transporte de Madrid. Sin embargo, este dato no debería alterar la decisión, en la medida en que no deja de incidir de manera determinante en el precio del billete que el destinatario final debe pagar por el servicio.

En ambos casos, a nuestro juicio, la decisión debió ser la misma y llevar la subvención o ayuda a la base imponible del impuesto. En los dos estamos ante una prestación onerosa de servicios y las ayudas públicas recibidas, bien a través de un consorcio, bien directamente a través de la empresa que los presta, tienen reflejo en el precio y en la competencia para la prestación del servicio (al margen del régimen estatutario de su concesión, lo que podría constituir una cuestión previa al margen del IVA relacionado con la prestación del servicio. Ya advertimos que el impuesto lo que revela es un posible incumplimiento de raíz en la prestación de este tipo dentro del marco comunitario).

En la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1974/2018 –NFJ071761–) se confirma la SAN de 19 de diciembre de 2017 (rec. núm. 71/2016 –NFJ071762–), que excluyó de la base imponible del impuesto la subvención abonada por el Ayuntamiento de Arganda a la empresa Esmar por los servicios que prestaba a la corporación municipal por el «programa de atención a drogodependientes, obras de mejoras de colegios, encomienda para la atención a mayores y a la juventud y la limpieza de mobiliario urbano».

Las razones y la jurisprudencia invocada por el TS son idénticas a las utilizadas en los fundamentos de la STS de 22 de junio de 2020, y dice:

Hemos de concluir, pues, que en las sumas que Esmar recibe no concurren las características apuntadas en nuestra citada sentencia (no está vinculada al precio de las prestaciones de servicios dicha empresa, no entraña una ventaja o beneficio para los destinatarios finales de los servicios prestados, no se fija su importe previamente, ni siquiera a tanto alzado, en función del volumen de servicios prestados, su duración, el número de prestaciones, etc.), por lo que no cabe reputarlas subvenciones ligadas al precio de los servicios que suministra. Tampoco pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. Los pagos que el ayuntamiento realiza a Esmar tienen la condición de subvenciones-dotación, a diferencia del caso enjuiciado en nuestra reciente Sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. 1476/2019).

Por consiguiente, respondemos a la cuestión con interés casacional declarando que a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, las «subvenciones-dotación» pagadas a tanto alzado por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit, no deben considerarse como subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, no se incluirán en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido por los servicios que dicha sociedad presta al municipio [...].

Considera el Alto Tribunal que estamos ante una subvención dotacional y, por lo tanto, no es integrable en la base imponible del impuesto. Al centrarse solo en la naturaleza de la ayuda, parece no discutirse que sí constituía una prestación onerosa de servicios, a pesar de lo cual no reputa que se trataba de una subvención vinculada al precio.

Es cierto que se aparta de la Sentencia de 22 de junio de ese mismo año, por lo que no podemos decir que exista contradicción. Sin embargo, el TS es consciente de que está resolviendo de manera diferente a lo dicho apenas tres meses antes. Hubiera sido de gran ayuda que se hubiera incidido algo más en las razones de fondo para adoptar soluciones diametralmente opuestas en supuestos análogos, sobre todo porque, al no negarse expresamente la existencia de prestación de servicios onerosos, en alguna de las prestaciones sí podía concretarse a los destinatarios, como en el caso de los ofrecidos a drogodependientes, a colegios o a centros de la tercera edad. Podríamos estar ante un supuesto paradigmático de la sentencia Rayon d'Or y, sin embargo, se da una solución diferente.

Es probable que el error venga determinado en origen por los razonamientos de la sentencia de instancia y de cómo valora el servicio prestado. No obstante, este extremo fue puesto de manifiesto por la Administración general del Estado cuando interpuso el recurso de casación.

Por si la polémica no estuviera servida, el Auto del TS de 20 de julio de 2022 (rec. núm. 802/2022 –NFJ087012–) inadmite un recurso de casación contra la SAN de 25 de octubre de 2021 (rec. núm. 590/2018 –NFJ084512–), que resolvió un supuesto idéntico al planteado en la sentencia de la misma Sala de 22 de octubre de 2003 (rec. núm. 706/2000 –NFJ091198–)

respecto de posteriores ejercicios del IVA, pero dando una solución contraria a la tomada en la primera sentencia y, en consecuencia, contraria a la jurisprudencia sentada en la STS de 12 noviembre de 2009 (rec. núm. 10362/2003 –NFJ036931–) que la confirmó.

Por último, la STS de 30 de enero de 2023 (rec. núm. 8219/2020 –NFJ088789–) estima la casación interpuesta por la Asociación Interprofesional de la Fresa Andaluza (Interfresa) contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 3 de septiembre de 2020 (rec. núm. 344/2018 –NFJ083745–), que discutía si debía integrarse en la base imponible una subvención recibida por Interfresa por el Estado español y por la Unión Europea, cuyo objeto era la información y promoción de los productos agrícolas y su modo de producción, así como de los productos alimenticios. El Alto Tribunal rectificó el criterio de la sala de instancia, coincidente con el de la Administración, y consideró que la subvención no formaba parte de la base imponible.

El TS, tras un repaso de pronunciamientos anteriores, reconoce que el TJUE ha matizado las declaraciones de la sentencia Rayon d'Or y toma como partida la STJUE de 16 de septiembre de 2021 (asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizija –NFJ083338–), sobre el concepto de prestación onerosa de servicios, y dice que:

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. [...] Interfresa 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 al 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 [...].

Se resuelve un problema inicialmente planteado como una cuestión de base imponible a través de una solución de no sujeción. Ante la sala de instancia, la empresa sostuvo

que lo subvencionado es el conjunto de actividades tendentes a dar a conocer en Europa la fresa, pero sin que ello significara subvencionar el producto para obtener una mejora en el precio del mismo o un ahorro en los costes de promoción. Por un lado, seguía cobrando de sus asociados idéntico importe de cuota, sin reducción alguna, y el precio de la fresa no hubiera sufrido alteración durante las campañas a las que alcanza la subvención, razón por la cual no existía contraprestación alguna por la obtención de la subvención. Destacamos estos argumentos porque la discusión se centró en un problema de cuantificación de la base y no de sujeción al impuesto, aspectos que al parecer ni la Administración ni la recurrente cuestionaron ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

Lo que pretendemos poner de relieve es que, no cuestionándose el problema desde la sujeción, la sentencia se decante por resolver sobre un aspecto, el de la sujeción, que parecía pacífico. No obstante, y a pesar de que, como ya dijimos, las consecuencias en la práctica o desde el punto de vista económico puedan ser las mismas en la medida de que, por ambas vías, se altera el precio del servicio, la mecánica en el análisis del impuesto sí aconsejaría hacer las oportunas distinciones a la hora de resolver el litigio.

Como podemos observar, el problema interpretativo en estos casos no está exento de una enorme complejidad, con un variadísimo casuismo del problema de origen, provocado por la prestación de los SEIG, y de cómo afecta este régimen jurídico en la imposición indirecta.

## 8. La modificación del artículo 78 de la LIVA por la LCSP

El panorama se nos presenta, cuando menos, confuso y en este contexto tiene lugar la modificación llevada a cabo por la LCSP, que ha dado al artículo 78 de la LIVA una redacción que consideramos contraria a los principios básicos y a la configuración que la Sexta Directiva hace del impuesto.

Como dijimos en la introducción, esta modificación es la constatación de que el legislador doméstico tiene una idea del IVA alejada de los postulados de la Unión Europea y, a nuestro juicio, pretende dar cobertura legal a una situación cuya gestación del problema podría ser también contraria al marco europeo de la prestación de los SEIG, pero que también provoca un desaguisado en el IVA.

La disposición final décima de la citada ley, cuya razón de ser era la transposición al ordenamiento jurídico español de las Directivas 2014/23/UE y 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, ha dado una nueva redacción al artículo 78.2.3.º de la LIVA, que se aleja de los postulados de la sentencia Rayon d'Or.

Establece en la nueva redacción en la configuración de la base imponible del impuesto:

Artículo 78. Base imponible. Regla general.

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

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.

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.

Esta redacción se explicó en la exposición de motivos por:

la finalidad de aclarar la no sujeción al impuesto de determinadas operaciones realizadas por entes públicos, así como clarificar el concepto de subvención vinculada a precio a efecto de su inclusión en la base imponible del IVA [...] se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, aquellas aportaciones financieras que las Administraciones públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre competencia, como, por ejemplo, los servicios de transporte municipal o determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del impuesto soportado por estos operadores.

Con independencia de lo anterior, parece razonable excluir del concepto de subvención vinculada al precio las aportaciones efectuadas por la Administración pública para financiar actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna [...].

Esta redacción ha sido bien acogida por algún autor de la doctrina, como Rodríguez Márquez (2021), quien opina que:

La ley aclara, expresamente, que determinadas transferencias no constituyen este tipo de subvenciones. Decimos que se trata de una aclaración y no de un verdadero mandato normativo porque la norma española tiene, como límite y obligación, cumplir con el resultado marcado por el art. 73 de la Directiva IVA. Esto es, que el tributo se exija, en nuestro país, sobre una base imponible constituida por la «contraprestación» incluyendo las «subvenciones vinculadas directamente al precio» de las operaciones [...].

No compartimos esta opinión por varias razones. En primer lugar, no se ha producido un cambio en la Sexta Directiva que explique la necesidad de modificación alguna o, dicho de otro modo, en un impuesto armonizado, cuando en origen no tiene lugar una modificación que lo justifique; o bien no estábamos ajustados antes o nos desajustamos ahora.

En segundo lugar, la exposición de motivos no se corresponde con el contenido de la modificación. Nada que decir sobre las pautas que la inspiran, aunque llama la atención que se cite el asunto *Ceský Rozhlas*, pero omita toda la línea hermenéutica de *Rayon d'Or*, que expone la sinrazón de muchos servicios cuyo precio se ve alterado por las ayudas presupuestarias. Además, la referencia a determinados servicios públicos como suerte de prestación de servicios fuera del marco del impuesto no es correcta ni por aproximación. Se refiere como ejemplo al servicio de transportes, cuando ya hemos dicho que la regulación de este sector, como ocurre con el discrecional de pasajeros o de mercancías por carretera, obedece a principios claros de libre competencia y, sin embargo, también resultan de interés general o público. En este ámbito sí cabe la intervención de las Administraciones públicas, pero deberá hacerse con arreglo principios de libre competencia y plena sujeción al IVA, incluyendo eventuales en la base imponible. Este ámbito de prestación de servicios, con la redacción vigente, salen directamente del IVA.

En tercer lugar, la nueva redacción no se limita a aclarar, como dice el citado autor, lo que hace es introducir un régimen jurídico diferente y contrario a la previsión de la Sexta Directiva desde el momento que convierte la regla general que se recoge en el artículo 73 en excepción. Dicho de otra manera, convierte los supuestos excepcionales en los que las subvenciones aportadas por la Administración para la prestación de servicios onerosos no se consideren vinculadas al precio en regla general. Y lo peor de todo, los términos de la redacción no dejan otra opción.

En cuarto lugar, a pesar de que se reconoce que en estos casos sí existe contraprestación por servicios onerosos, se excluyen para el cálculo de la base imponible las subvenciones y lo hace bajo la rotunda premisa de «en ningún caso». La reforma no esconde nada y directamente reconoce que las aportaciones públicas tienen como objeto «financiar» las actividades, lo que implica que estamos ante subvenciones directamente relacionadas con el precio o coste del servicio, por lo que *ex lege* con la nueva redacción salen del cálculo de la base imponible. Tampoco deja otra opción.

En quinto lugar, incluye en este supuesto la gestión de los «servicios públicos» sin precisar si se refiere a los SEIG o solo a aquellos en los que, por el ejercicio de poderes públicos, prerrogativas, necesidades del servicio o su carácter universal deben quedar fuera. Lo cierto es que, si se refiere a estos últimos, la reforma no sería necesaria, puesto que, en estos casos, y conforme a la doctrina del TJUE, nunca estaríamos ante la prestación de servicios onerosos, por lo que resultaría irrelevante cualquier consideración sobre la base imponible cuando no se trata de actividades sujetas. Por lo tanto, la indefinición de la reforma o los términos equívocos del concepto hacen pensar que se refiere a los casos de prestación de SEIG, lo que se podría dar de bruces con la reserva que el anexo I de la directiva hace para las actividades sujetas.

En sexto y último lugar, resulta chocante la específica previsión que hace respecto a las actividades relacionadas con el «fomento de la cultura». No se alcanza a comprender por qué se incluye el fomento de esta actividad y no otras que podrían encontrarse en la misma situación y en el mismo anexo I.

La única previsión que no se aparta del régimen de la Unión Europea es la del test de distorsión sobre la competencia, referencia que entronca con la literalidad del artículo 13 de la directiva, pero, en realidad, nada aporta, reitera lo que deberíamos saber y es que en todos los casos el análisis del servicio prestado debe hacerse desde los principios de libre competencia y competencia.

En definitiva, creemos que la reforma solo se explica desde el convencimiento que tiene el legislador doméstico de que, en el Reino de España, siguen existiendo estructuras, órganos y entidades que prestan SEIG al margen de las previsiones comunitarias, lo que también tiene como consecuencia problemas para la aplicación del IVA. Con la modificación se ha querido dar cobertura legal a una situación irregular, contraviniendo en esencia los principios básicos de la imposición indirecta.

De lo que no cabe la menor duda es que la reforma da cobertura a una situación real y existente en varias Administraciones públicas en España en la prestación de los SEIG, pero no por ello menos anómala, y que el IVA es el espejo de esta atípica situación y de sus consecuencias económicas; razones que no deberían explicar que nos apartemos de los postulados que inspiran el régimen jurídico de este impuesto armonizado.

El problema se torna de mayor gravedad, puesto que la Administración tributaria va a tener que regularizar siguiendo los dictados de la reforma. No tiene otra opción que dar

cumplimiento a la legalidad doméstica a pesar de que se aparte del marco de la directiva comunitaria.

Todo parece indicar que nos hallamos ante un supuesto de incumplimiento de los principios básicos de la imposición indirecta y de la doctrina del TJUE, lo que aboca a esta reforma a una cuestión prejudicial, aunque difícil de imaginar en su gestación por el modo en el que se configuran los litigios y tratándose de una reforma que va a beneficiar a cientos de contribuyentes. Tampoco descartemos que la modificación traiga otros problemas para el Reino de España vía incumplimientos o ayudas de Estado, pero esto merece otro estudio.

## Referencias bibliográficas

Rodríguez Márquez, J. (14 de octubre de 2021). El fin de la interpretación extensiva del concepto de «subvención vinculada directamente al precio» (a propósito de

la STJUE de 26 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*). *Taxlandia*.

**Santos Gandarillas Martos.** Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo. Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid. Profesor asociado de la Universidad Autónoma de Madrid y del Instituto de Estudios Bursátiles.

Destinos en la carrera judicial (solo en el orden contencioso-administrativo): magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (septiembre 1998-marzo 2010); magistrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo, Sala III de lo Contencioso-Administrativo, adscrito a la Sección Segunda (marzo 2010-abril 2015); magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (abril 2015-actualidad).

Autor de varias publicaciones, seminarios y conferencias. <https://orcid.org/0000-0002-4269-1087>