

SUBVENCIÓN DIRECTAMENTE VINCULADA AL PRECIO EN SERVICIOS DE TRANSPORTE PÚBLICO: STJUE DE 8 DE MAYO 2025, C-615/23

Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia
(España)

Resumen

La sentencia analiza si la compensación a tanto alzado que una entidad local abona a una empresa de transporte público para cubrir las pérdidas de explotación debe considerarse una subvención directamente vinculada al precio e incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el valor añadido. El debate se centra en si existe un vínculo directo entre dicha compensación y el precio de los billetes, considerando que los destinatarios del servicio no son individualmente identificables.

Palabras clave

Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Base imponible
– Subvenciones

Abstract

The ruling analyses whether the lump-sum compensation paid by a local authority to a public transport company to cover operating losses should be considered a subsidy directly linked to the price and included in the taxable amount for value added tax. The debate centres on whether there is a direct link between that compensation and the price of tickets, considering that the recipients of the service are not individually identifiable.

Keywords

Taxation – Value added tax – Taxable amount – Subsidies

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-615/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia –*Naczelny Sąd Administracyjny*–, mediante resolución de 16 de junio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de octubre de 2023, en el procedimiento entre Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej y P. S.A.

En concreto, se plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se pronuncie sobre si debe interpretarse el artículo 73 de la Directiva del IVA en el sentido de que una compensación abonada a una empresa independiente, que actúa como operador, por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo, está incluida en la base imponible mencionada en dicha disposición.

De acuerdo con la doctrina anterior del TJUE, la sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C, IVA y subvenciones agrícolas, (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847), clarifica que el artículo 73 de la Directiva del IVA pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación. Sin embargo, las sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), y de 15 de julio de 2004, Comisión/Suecia (C-463/02, EU:C:2004:455), entienden que una compensación no forma parte de la base imponible, puesto que, para que el importe de una financiación obtenida por un sujeto pasivo sea considerado un elemento de la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, ese importe debe estar claramente afectado a una operación específica. Y, a estos efectos, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), resulta de interés para determinar si para que la compensación forme parte de la base imponible del IVA, es necesario que exista un vínculo directo entre el precio de los billetes y dicha compensación, entendida esta como una financiación directa de los billetes que reduce proporcionalmente el precio de estos, o si, para establecer ese vínculo directo, basta con que se constate que, sin la compensación, el precio de los billetes debería ser más elevado.

2. Supuesto de hecho

La sociedad P. es una entidad que opera en el ámbito del transporte de viajeros que pretende celebrar un contrato de prestación de servicios de transporte público colectivo. Dado que los ingresos provenientes de la venta de billetes, cuyo precio viene determinado por el organizador, no son suficientes para cubrir el coste de la actividad, se plantea que el organizador compense la diferencia a través de una subvención. En este caso, la duda que alberga la sociedad es si esta contraprestación pactada estaría o no dentro del cálculo de la base imponible de la compañía, entendiendo que no ya que no influye directamente en el precio de los servicios prestados, sino que constituye una contribución al conjunto de los gastos de la actividad prevista.

En este contexto, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia –*Naczelny Sąd Administracyjny*– alberga dudas acerca de si la compensación abonada por una entidad local a una empresa que presta servicios de transporte público colectivo para cubrir los gastos en que incurra dicha empresa constituye una contraprestación por la prestación de tales servicios, en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA. De modo que, ha de estar sujeta al IVA. Ante estas dudas, y teniendo en cuenta el ordenamiento jurídico tributario doméstico y de la Unión Europea, se plantea al Tribunal de Justicia de la UE si debe interpretarse el artículo 73 de la Directiva del IVA en el sentido de que una compensación, como la descrita en la solicitud de acuerdo tributario previo, abonada a una empresa independiente, que actúa en calidad de operador, por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo, está incluida o no en la base imponible mencionada en dicha disposición.

3. Fundamentos de derecho

En el contexto del sistema común del Impuesto sobre el valor añadido IVA, la Directiva del IVA establece en su artículo 73 que, para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que no se encuentren comprendidas entre las situaciones especiales recogidas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que el proveedor del bien o prestador del servicio reciba o tenga derecho a recibir. Esta contraprestación puede proceder del propio adquirente, del destinatario de la prestación o incluso de un tercero. Además, se incluyen expresamente en esta base imponible las subvenciones que estén directamente vinculadas al precio de la operación. Este planteamiento pone el foco en la relación económica real entre las partes implicadas en la transacción y busca garantizar una tributación proporcional a la cantidad efectivamente percibida por el proveedor, sin excluir aportaciones económicas externas que afecten directamente al valor económico del bien entregado o del servicio prestado. De este modo, la norma europea asegura una base imponible amplia y coherente con la realidad comercial, contribuyendo a la neutralidad fiscal del impuesto y evitando distorsiones en su aplicación dentro del mercado interior.

En consonancia con el modelo establecido por el Derecho de la Unión, la legislación polaca en materia de IVA, contenida en la Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios –*Ustawa o podatku od towarów i usług*–, recoge en su artículo 29a.1 que constituye la base imponible la totalidad de la contraprestación que obtenga, o vaya a obtener, el sujeto pasivo por la venta de bienes o la prestación de servicios. Esta contraprestación puede proceder tanto del adquirente o destinatario como de un tercero, y se incluyen en ella, además del precio acordado, todas las dotaciones, subvenciones y otros suplementos de naturaleza similar que influyan directamente en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados. Esta formulación reproduce prácticamente el contenido de la normativa europea, mostrando un claro esfuerzo de armonización entre el ordenamiento nacional y el Derecho de la Unión Europea. La inclusión de ayudas o subvenciones en la base imponible garantiza que el impuesto refleje con fide-

dad el valor económico real de la operación gravada, más allá de la fuente directa del pago.

En este marco, la Ley sobre el Transporte Público Colectivo –Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym– establece, en su artículo 50.1, que la financiación de los servicios de transporte de utilidad pública puede incluir la atribución de una compensación al operador, en particular por los gastos en que este incurra para prestar dichos servicios. Estas compensaciones públicas, si están directamente vinculadas al precio del servicio prestado, pueden integrarse en la base imponible conforme a la interpretación tanto del Derecho nacional como el Derecho de la Unión Europea. La compatibilidad de estas ayudas con el régimen del IVA dependerá de su relación económica directa con el servicio prestado, lo cual se evalúa conforme a los criterios establecidos por la normativa polaca a la luz del artículo 29a de la ley del IVA y del artículo 73 de la Directiva del IVA.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea recuerda que, según el caso expuesto, los beneficiarios directos de los servicios de transporte público colectivo que el operador de esos servicios prevé prestar son los usuarios de dichos servicios, que compran un billete a cambio de tales servicios, mientras que el organizador que abona la compensación al operador no tiene la consideración de destinatario de los servicios. Así pues, en este supuesto, el organizador tiene la condición de «tercera parte», en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA. Con arreglo al mismo precepto, únicamente en los casos en los 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 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.

El TJUE entiende que la compensación 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 tal forma que disminuya en proporción a la compensación abonada a quien presta el servicio por lo que. Así, siguiendo las consideraciones de la Abogada general, una compensación de esta índole no está comprendida en el concepto relativo a subvenciones directamente vinculadas al precio. Así, el TJUE concluye 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.

4. Análisis y relevancia para España

En el Derecho español, el artículo 78 de la Ley del IVA establece que las subvenciones como elemento conformador de la base imponible del impuesto. Su apartado Uno determina que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Y en particular, el apartado

Dos. 3º determina que las subvenciones 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 contra, entiende que no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar: 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, o las actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.

Por consiguiente, la normativa española parece haber acogido la jurisprudencia comunitaria emanada, sobre todo, de la sentencia Rayon D'or como una de las más relevantes en este asunto; ya que a la vista de lo dispuesto en este artículo parecería evidente que en un caso como el discutido la compensación abonada no entraría en el cálculo de la base imponible ya que se trataría de una subvención destinada a una actividad de interés general a sujetos no identificables, así como de una contraprestación que no se halla vinculada al número de unidades establecidas. Asimismo, el Tribunal Supremo, particularmente en su Sentencia 1770/2024, se pronunció en un caso muy similar al expuesto, en el que una empresa de autobuses recibe una compensación para garantizar el mantenimiento del equilibrio económico de la concesión. Esta resolución resultó compatible con el Derecho de la Unión Europea, precisamente declarar que una compensación con estas características no forma parte del cálculo de la base imponible del impuesto.