

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092755

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 523/2024, de 27 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 265/2023

#### SUMARIO:

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.** La cuestión litigiosa requiere discernir si las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público de transportes interurbanos de viajeros, en particular aquellos prestados antes de la modificación del art. 78.Dos.3 Ley IVA se encuentran o no sujetos a IVA. Es necesario precisar que los contratistas del transporte público son beneficiarios de subvenciones destinadas a compensar el déficit de explotación de dichos servicios en virtud de convenios de colaboración. En el caso de la recurrente, el Gobierno de autonómico le satisface una compensación económica que evita el desequilibrio económico del servicio prestado de «transporte público regular» interurbano entre distintas localidades y que se califica como «subvención», señalando que su importe se fijará «de acuerdo con el estudio económico realizado al efecto por la Dirección General de Obras Pública y Transportes en el que se reflejará el coste de la explotación teniendo en cuenta los datos de la concesión y el déficit de explotación una vez deducidos los ingresos imputables a la línea regular, previa justificación por la empresa de la información necesaria» dentro de las disponibilidades presupuestarias. En primer lugar, se cuestiona por parte de la Abogacía del Estado que nos encontremos realmente ante una subvención. Por el contrario, la mercantil del sector transporte defiende que nos encontramos propiamente ante una subvención-dotación, cuyo importe no puede tenerse en cuenta en el cálculo de la base imponible del IVA. Pues bien, cabe adelantar que las subvenciones para cubrir el déficit de explotación que nos ocupan ni siquiera en un sentido amplio pueden considerarse como contraprestaciones de las operaciones de servicio público que efectúan las entidades recurrentes. Dichas ayudas obedecen a la necesidad de afrontar obligaciones de servicio público, que ordinariamente no serían asumidas por ninguna entidad o no lo asumirían en la misma medida, si se atuviesen a un mero sentido comercial. De modo, que la motivación de mantener estas líneas de transporte, aunque sean deficitarias responde a la necesidad de cubrir el interés general que implica garantizar los servicios públicos de transporte de viajeros en determinadas zonas. Así, la ayuda económica que percibe la entidad responde a una mera naturaleza de compensación indemnizatoria, en la medida que permite reequilibrar la lesión o perjuicio en la prestación del servicio. La subvención recibida no supone una remuneración de los servicios prestados por la empresa de transporte, sino una forma de financiar un servicio público. Así, si bien existe una relación directa entre el servicio prestado por la entidad de transporte y la subvención recibida, no se trata de una relación entre dos prestaciones recíprocas, sino de una relación indisoluble y necesaria entre la realización de una función pública y su financiación. No podemos compartir que nos encontremos ante una contraprestación. Dicho lo anterior, conviene avanzar con el razonamiento y discernir si en las presentes actuaciones, nos encontramos con una subvención-dotación o una subvención vinculada al precio. 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. 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. En línea con lo ya razonado en la STS, de 15 de octubre de 2020, recurso nº 1974/2018 (NFJ079407) que 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. 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 [Vid., STSJ de La Rioja de 29 de septiembre de 2022, recurso n.º 109/2020 (NFJ088470) que se casa y anula]

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78.Dos.3.

Ley 16/1987 (Ordenación de los Transportes Terrestres), art. 19.4 y disp. adic. décima.

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

**PONENTE:**

*Don Rafael Toledano Cantero.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 523/2024

Fecha de sentencia: 27/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 265/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 265/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 265/2023, promovido por Riojana de Autocares, S.L. (RIOJACAR), representada por la procuradora de los Tribunales doña Sara García-Aparicio Salvador, bajo la dirección letrada de don Jesús Rodríguez Márquez, contra la sentencia núm. 273/2022, de 29 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso ordinario núm. 109/2020.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por Riojana de Autocares, S.L. (RIOJACAR) contra la sentencia núm. 273/2022, de 29 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, desestimatoria del recurso núm. 109/2020 formulado frente a resolución de 3 de junio de 2019, del Tribunal económico-administrativo de la Rioja ["TEAR"], que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. 26/01311/2017, 26/00189/2019 y 26/00310/2019 acumuladas, denegando la rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"].

#### Segundo.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO.- EL JUICIO DE LA SALA: DESESTIMACIÓN DEL RECURSO

[...]

La Sala comparte los argumentos del TEAR y de la Abogacía del Estado sobre la consideración de las contraprestaciones que recibe la actora, por la prestación del servicio público del transporte, como subvención vinculada al precio.

Entiende este Tribunal que dicha contraprestación no es ajena a la cuantía de la tarifa en relación con los km y la frecuencia de la línea, y por consiguiente no puede desvincularse de esas magnitudes: el precio del transporte y el número de km de las líneas de transporte/frecuencia.

Esa vinculación, a criterio de la Sala, es evidente, puesto que la contraprestación se fija para compensar el déficit tarifario. Y ello aunque se calcule con base en estudios económicos previos. Y el déficit tarifario deriva del menor precio que por los billetes de autobús han de abonar los usuarios. En este sentido, resulta que a mayor tarifa del servicio, o sea más precio por billete, la contraprestación sería o debería ser, menor, pues resulta un déficit tarifario también menor.

Para la Sala en definitiva la vinculación entre la contraprestación (o subvención) y el precio no es discutible. No puede mantenerse que la contraprestación que recibe la actora esté desvinculada del precio del transporte.

Claramente se deduce lo contrario si se lee el Título concesional de la línea de Transporte Interurbano VLR -109, en los previsto en dicho título, sobre el marco tarifario de referencia (epígrafe 3.3 Estructura Tarifaria, 3.3.1. Marco tarifario de referencia) [...].

[...]

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 la contraprestación que, por Convenio, la Administración autonómica se obliga a abonar a la concesionaria RIOJANA DE AUTOCARES SL. Por tanto, sí es relevante en la determinación de la contraprestación, el concreto precio o tarifa que los usuarios deben abonar al hacer uso de 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 satisfarían precio o cantidad alguna por el servicio ( STS de 16 de mayo de 2011: los destinatarios de los servicios -recogida de residuos, limpieza, alcantarillado, depuración de aguas, cuidado de parques y jardines y determinados servicios sociales- no pagaban una tarifa o un

precio por los mismos que pudiera verse reducido como consecuencia de las aportaciones realizadas por la Administración, elemento determinante de las subvenciones vinculadas al precio).

El recurso ha de ser desestimado".

La representación de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 9 de noviembre de 2022, identificando como norma legal que se considera infringida el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. También considera vulnerada 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*, y la de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or*.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de diciembre de 2022.

### Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 12 de julio de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido ["Directiva IVA"] y la jurisprudencia comunitaria que lo interpreta, determinar si 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, en particular los prestados antes de la modificación del artículo 78.2.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 diciembre) ["LIVA"] por la disposición final 10ª.Dos 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 (BOE 9 de noviembre) ["LCSP"].

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El art. 73 de la Directiva IVA.

3.2. El artículo 78.2.3º LIVA, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2001 hasta el 9 de noviembre de 2017.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

### Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la procuradora de RIOJACAR, mediante escrito registrado el 8 de septiembre de 2023, interpuso el recurso de casación en el que sostiene que el artículo 78.Dos.3º de la LIVA, en su redacción previa a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público ["LCSP"], es insuficiente para dar cumplimiento al mandato del artículo 73 de la Directiva IVA, "[...] porque no evita la sujeción de estas subvenciones en aquellos casos de ausencia de tal vínculo jurídico, situación que concurre en el caso de los servicios públicos, que se ponen a disposición de la colectividad", toda vez "[...] que no acoge el requisito que se desprende de la STJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, esto es, la necesaria existencia de una relación jurídica entre el ente público que abona la subvención y los usuarios del servicio, en cuyo seno se intercambian prestaciones". Afirma que este es el criterio adicional que se ha incluido en el actual art. 78.Dos.3º de la LIVA, por obra de la LCSP, añadiendo una causa de exclusión que "[...] se acomoda a la interpretación correcta de la Directiva IVA [...]", y propone "[...] que dicha redacción es la que debe tomarse como parámetro de interpretación, también para los ejercicios previos a su entrada en vigor" (págs. 10 a 12 del escrito de interposición).

En relación con la cuestión de interés casacional planteada interesa que se fije como doctrina que, "[...] de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva IVA y la jurisprudencia comunitaria que lo interpreta, 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, en particular los prestados antes de la modificación del art. 78.Dos.3º de LIVA por la disposición final 10ª.Dos de la LCSP" (pág. 17).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que:

"1º) Que con estimación del presente recurso de casación se anule la Sentencia núm. 273/2022, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en el recurso contencioso-administrativo núm. 109/2020, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la Sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio.

3º) En consecuencia, se solicita de la Sala que anule, asimismo, la resolución de fecha 3 de junio de 2019 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja, en la reclamación económico-administrativa núm. 26/01311/2017, 26/00189/2019 y 26/00310/2019 acumuladas y, con ello, los acuerdos de desestimación de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de IVA confirmados por aquélla".

#### **Quinto.**

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 25 de octubre de 2023, escrito de oposición en el que, frente a lo alegado por la parte recurrente, aduce que en el presente caso "[...] la aportación o compensación de una administración que es contraparte contractual forma parte de la contraprestación [...]" y, por tanto, "[...] no es subvención en sentido alguno". Además -añade- "[...] en el caso concurren las circunstancias que la jurisprudencia ha considerado que dan lugar a que una subvención se considere vinculada directamente al precio" (págs. 16-17 del escrito de oposición).

Sobre la cuestión casacional, fija su posición en que "[...] cuando se trate de servicios prestados antes de la modificación del artículo 78.2.3º de la LIVA por la disposición final 10ª.Dos de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público [...]", "[...] las cantidades satisfechas por una administración pública, en virtud de cláusulas contractuales, a un concesionario que ha asumido, también contractualmente, la prestación de un servicio de transporte por carretera a usuarios que abonan un precio por recibirlo, se integran en la base imponible del IVA del que el concesionario es sujeto pasivo", y ello "[...] con independencia de la denominación de dichas cantidades satisfechas". "En cuanto a los servicios prestados una vez en vigor dichas modificaciones, la no inclusión de las cantidades en cuestión en la base imponible del IVA dependerá de que del análisis de las circunstancias concretas de competencia intra y extramodal, resulte que del reconocimiento y pago de las mismas no resulte una distorsión significativa de la competencia, lo que de ningún modo cabe presumir" (págs. 23-24), y solicita a la Sala la confirmación de la sentencia recurrida, "[...] con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

#### **Sexto.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 13 de febrero de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso.**

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 273/2022, de 29 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, desestimatoria del recurso núm. 109/2020 instado por Riojana de Autocares, S.L. (RIOJACAR) contra la resolución de 3 de junio de 2019, del Tribunal económico-administrativo de la Rioja ["TEAR"], que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. 26/01311/2017, 26/00189/2019 y 26/00310/2019, acumuladas, denegando la rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"].

#### **Segundo. Antecedentes del litigio.**

La entidad recurrente, Riojacar, contratista (concesionaria, según la ley vigente anteriormente) del servicio de transporte público regular permanente de viajeros en varios trayectos de La Rioja, era anualmente beneficiaria de subvenciones destinadas a compensar el déficit de explotación de dichos servicios, en virtud de los convenios de colaboración firmados con el Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

En concreto, los contratos de concesión de servicios aluden a una compensación económica que recibe la mercantil concesionaria para cubrir los costes de explotación del servicio, cuando la tarifa no permita cubrir la totalidad de los costes.

En fechas 18 de marzo de 2014 y 15 de mayo de 2015, la mercantil formuló consultas vinculantes a la Dirección General de Tributos, al plantearse dudas sobre la vinculación al precio de dichas subvenciones, de cara a determinar su sujeción al IVA. No obtuvo contestación a las mismas.

Posteriormente, la reclamante presentó escrito dirigido a la Dependencia Regional de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en el que solicitó la rectificación de su declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 303, correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2012, con número de justificante 3032038374330 e importe a ingresar de 55.050,23 euros, así como la devolución de un importe de 52.222,19 euros.

Dicha solicitud fue desestimada mediante acuerdo de 1 de septiembre de 2017, del jefe de la Dependencia Regional de Gestión de la AEAT.

Frente a dicho acuerdo, notificado el 4 de septiembre de 2017, la reclamante interpuso la reclamación económico-administrativa núm. 1311/2017, el 3 de octubre de 2017.

Con posterioridad a la modificación del artículo 78. Dos.3º LIVA presentó consulta sobre el régimen aplicable que fue objeto de contestación bajo el número V 1347-18, de fecha 23 de mayo de 2018, concluyendo que: "En consecuencia, 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".

Asimismo, instó la rectificación de su declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 303, correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2014, con número de justificante 3032038826783 e importe a ingresar de 771,90 euros, solicitando una devolución de 24.862,42 euros; solicitud que fue también desestimada mediante acuerdo de 18 de marzo de 2019 del jefe de la Dependencia Regional de Gestión de la AEAT, contra el cual interpuso la reclamación económico-administrativa 189/2019.

También la reclamante presentó solicitud de rectificación, con fecha 16 de abril de 2019, instando la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 303, correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2015, comprensiva de importe a compensar de 40.906,82 euros (si bien en la solicitud de rectificación se indicaba que la autoliquidación contuvo un "resultado a ingresar de 40.906,82 euros"), solicitando una devolución de 27.634,85 euros, invocando similares motivos a los argüidos en sus escritos de 27 de enero de 2017 y 17 de abril de 2018. Dicha solicitud fue desestimada mediante acuerdo de 15 de mayo de 2019 del jefe de la Dependencia Regional de Gestión de la AEAT, frente al que interpuso, el 14 de junio de 2019, la reclamación económico-administrativa 310/2019.

Dichas reclamaciones económico-administrativas fueron acumuladas y el 3 de junio de 2020, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja dictó resolución por la que las desestimó.

Contra la resolución desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó como procedimiento ordinario con el número 109/2020, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, que dictó sentencia de fecha 29 de septiembre de 2022.

Esta sentencia desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la hoy recurrente, Riojana de Autocares S.L.

La sentencia delimita la normativa que resulta aplicable en el fundamento tercero. Sobre este extremo, afirma que no cabe duda de que la norma que resulta aplicable es la redacción del artículo 78. Dos.3º de LIVA vigente en el momento del devengo del impuesto y anterior a la reforma operada por la LCSP.

Finalmente, la ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Quinto con el siguiente tenor literal:

"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 la contraprestación que, por Convenio, la Administración autonómica se obliga a abonar a la concesionaria RIOJANA DE AUTOCARES SL. Por tanto, sí es relevante en la determinación de la contraprestación, el concreto precio o tarifa que los usuarios deben abonar al hacer uso de 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 satisfacían precio o cantidad alguna por el servicio ( STS de 16 de mayo de 2011: los destinatarios de los servicios -recogida de residuos, limpieza, alcantarillado, depuración de aguas, cuidado de parques y jardines y determinados servicios sociales- no pagaban una tarifa o un precio por los mismos que pudiera verse reducido como consecuencia de las aportaciones realizadas por la Administración, elemento determinante de las subvenciones vinculadas al precio)".

### **Tercero.** *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 12 de julio de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir este recurso para examinar la siguiente cuestión de interés casacional:

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

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido ["Directiva IVA"] y la jurisprudencia comunitaria que lo interpreta, determinar si 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, en particular los prestados antes de la modificación del artículo 78.2.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 diciembre) ["LIVA"] por la disposición final 10ª.Dos 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 (BOE 9 de noviembre) ["LCSP"].

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El art. 73 de la Directiva IVA.

3.2. El artículo 78.2.3º LIVA, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2001 hasta el 9 de noviembre de 2017.

**Cuarto.** *La posición de las partes en el recurso de casación.*

a) Posición de la parte recurrente, Riojacar.

El recurso de casación se centra inicialmente en recalcar la realidad fáctica del supuesto de hecho. Esto es, la parte recurrente es una empresa de transportes que explota en régimen de concesión un servicio público de transporte interurbano por carretera, titularidad de la Comunidad Autónoma de La Rioja en situación de exclusividad.

Dicha concesión prevé el pago de una compensación para cubrir el déficit de explotación de los servicios. Además, la recurrente percibe de los usuarios la tarifa que fija el Gobierno previamente.

Explica la recurrente que según la anterior redacción del artículo 78.Dos.3º LIVA, se entendía que las subvenciones debían integrarse en la base imponible del IVA, ya que formaban parte de la contraprestación de una operación sujeta, con independencia de quien sea el destinatario del servicio o el pagador de la contraprestación.

Ahora bien, entiende que esta conclusión provisional debe modificarse radicalmente a la luz de la doctrina contenida en la STJUE de 16 de diciembre de 2021, asunto C21/20, *Balgarska natsionalna televizija*.

Dicha sentencia implica que la anterior redacción del artículo 78. Dos.3º no daba cumplimiento al mandato del artículo 73 de la Directiva IVA.

El recurso defiende que no existen operaciones sujetas a IVA en aquellos supuestos en los que se pone a disposición un servicio público, pues no existen destinatarios previamente identificados, sino que se dirige a una colectividad. Falta, en suma, el vínculo jurídico en cuyo seno se intercambian prestaciones recíprocas. En consecuencia, las subvenciones que satisfaga un ente público para la prestación de tales servicios son irrelevantes a efectos de IVA, ya que no tienen la calificación de prestación.

Este es el criterio adicional que se ha incluido en el actual artículo 78.Dos.3º de la LIVA como consecuencia de la modificación operada por la LCSP.

Insiste en que, en la gestión de los servicios públicos, el ente público cumple un mandato legal consistente en poner a disposición de la ciudad, de la colectividad, el citado servicio. Pero el cumplimiento de este mandato legal no se traduce en una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones entre dicho ente público y los usuarios del servicio. Tal tipo de relación jurídica sólo se establece entre la entidad efectivamente prestadora del servicio, en este caso, la recurrente y los usuarios que lo demandan y lo utilizan de manera efectiva.

No existiendo una relación jurídica similar entre la Comunidad Autónoma, titular del servicio público y los usuarios, las cantidades pagadas por aquella a la empresa concesionaria no pueden considerarse retribución de una operación sujeta al faltar el elemento de la onerosidad. De ahí, la no sujeción de tales subvenciones que contempla la nueva redacción del artículo 78.Dos.3º de LIVA. Todo ello con la cautela que no dé lugar a distorsiones significativas de la competencia.

Pone de manifiesto que, de conformidad con la nueva redacción del artículo 78.Dos.3º LIVA, las compensaciones objeto del presente litigio ya no tienen la consideración de subvenciones vinculadas al precio. Así lo ha entendido la DGT en su contestación a la consulta V1347/18.

En definitiva, subraya que nos encontramos ante un servicio público que está dirigido a una colectividad por lo que no existe una relación jurídica entre el ente público y cada uno de los usuarios potenciales del servicio. Asimismo, sostiene que falta el elemento de la onerosidad, pues los pagos para paliar los déficits de explotación no se insertan en una relación bilateral con los usuarios. Niega la existencia de distorsión de la competencia, pues estamos ante un servicio público que sólo puede ser prestado por un ente público o un concesionario en régimen de exclusividad. Dicha exclusividad determina la ausencia de toda competencia real o potencial con otros operadores privados.

Por último, sostienen que, en el caso de que se considere que resulte aplicable el artículo 78.Dos.3º LIVA en su redacción previa a la LCSP, sin necesidad de realizar ningún tipo de matiz, la sentencia de instancia vulneraría igualmente la doctrina comunitaria. Ello es así, pues las compensaciones que nos ocupan no cumplen ninguno de los requisitos previstos en dicha norma para considerarlas como subvenciones vinculadas al precio. Esto es, no se pueden considerar subvenciones vinculadas al precio, ya que no se establecen en función del volumen de servicios prestados. Las compensaciones cubren la diferencia entre los ingresos que se desprenden de las tarifas previamente fijadas y una especie de coste teórico y estándar no real estimado por el Gobierno de La Rioja. Dichas compensaciones se fijan a posteriori.

En conclusión y respondiendo a la cuestión del interés casacional objetivo, entiende que las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público de transporte interurbano de viajeros no se encuentran sujetas a IVA.

## b) Posición de la parte recurrida, Administración General del Estado.

El escrito de oposición comienza matizando que el objeto de la presente controversia gira en torno a una compensación a cargo de la Administración como contraprestación para cubrir el déficit tarifario. Niega la existencia de una subvención pública.

Comienza aclarando que el artículo 78.Dos.3º LIVA en su redacción vigente *ratione temporis* es concorde con el artículo 73 DIVA.

Explica que en el presente supuesto estamos ante una genuina contraprestación contractual, de modo que las partes quedan obligadas a prestaciones recíprocas, con la peculiaridad de que el pago se percibe por la empresa a través de dos vías: subvención y tarifa. De aquí, la aplicación de la regla general del artículo 78, de modo que la cuestión de que estamos ante subvenciones vinculadas directamente al precio tiene una importancia relativa o secundaria. Basta con aplicar la regla general para tener certeza de que la compensación forma parte de la base imponible por estar ante una contraprestación en una relación jurídica onerosa. Se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de junio de 2020 (rec. 1476/2019).

Para llegar a esta conclusión parte de examinar que los pagos forman parte de la contraprestación que el sujeto pasivo recibe por su entrega o prestación. De modo que al ser correlativos (subvención y servicio), el pago de la subvención forma parte de "la totalidad de la contraprestación". Ciertamente, reconoce que se dan casos en los que este análisis arroja dudas, al no estar clara la concurrencia de esa competitividad entre lo que se da o se presta y lo que se recibe. En tales casos -si de subvenciones se trata- hay que analizar si hay o no vinculación directa en el precio de las operaciones.

La cuestión es fácil cuando el pago se efectúa en el cumplimiento de un contrato. De hecho, remarca que esta cuestión no se ha planteado en los contratos de obras o de suministro. En el caso de la gestión de servicio público o contrato de concesión no existe una diferencia sustancial. Los pagos a los que la Administración se obliga frente al concesionario forman parte de los derechos contractuales de éste. En suma, estamos ante una contraprestación y como tal está sujeta a IVA.

Asimismo, denuncia que la sentencia Balgarska no sustenta la tesis de la parte recurrente, pues dicha sentencia no se ha pronunciado sobre el artículo 73 DIVA, sino sobre el 78. Esto es, el objeto de la discusión radicaba en si la operación estaba o no sujeta, de modo que no estando sujeta, no se llegó a discutir si la subvención formaba parte de la base imponible. Lo mismo ocurre en relación con la Sentencia del TJUE de fecha 19 de enero de 2017, C 344/15.

Si analizamos el asunto desde la perspectiva de subvenciones vinculadas directamente al precio, entiende que llegaríamos a la misma conclusión, de modo que la compensación habría que integrarse en la base imponible. Para ello, es necesario constatar la concurrencia de las circunstancias expuestas por la jurisprudencia para hablar de subvención vinculada directamente al precio ( STS 15 de octubre de 2020, rec. 1974/2018). Pues bien, entiende que en el presente supuesto se cumplen esas condiciones, ya que es manifiesto que la llamada compensación se abona a la sociedad, los usuarios del servicio que se pueden identificar fácilmente reciben la prestación del servicio a un precio de tarifa que no cubre el coste y la contraprestación resulta determinable.

En cuanto a la redacción del artículo 78.Dos.3º subsiguiente a la reforma introducida por LCSP menciona que la redacción no resulta aplicable al presente supuesto y recalca que el auto de admisión no plantea en ningún momento el problema de la aplicación retroactiva.

De cualquier forma, sobre la vigente redacción del artículo 78.Dos.3 LIVA aclara que no se puede tener por cierto que la gestión indirecta de un servicio regular de transporte por carretera no genere una distorsión en la competencia. Asimismo, aclara que no ha tenido en cuenta la respuesta a la consulta formulada por la recurrente, ya que la respuesta dada por la DGT no se ajusta a la realidad, pues parte de la descripción de los hechos formulada por la sociedad recurrente en los que expresamente se menciona que no existe competencia.

En consecuencia, concluye que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 DIVA y la jurisprudencia comunitaria las cantidades satisfechas por una administración pública en virtud de cláusulas contractuales, a un concesionario que ha asumido, también contractualmente, la prestación de un servicio de transporte por carretera a

usuarios que abonan un precio por recibirlo se integra en la base imponible del IVA del que el concesionario es sujeto pasivo. Esto es así con independencia de la denominación de dichas cantidades satisfechas y se aplica en relación con aquellos servicios prestados antes de la modificación del artículo 78 por la disposición final 10ª. Dos de la LCSP, pues esas modificaciones no pueden aplicarse retroactivamente.

En cuanto a los servicios prestados una vez en vigor dichas modificaciones, la no inclusión de las cantidades en cuestión en la base imponible del IVA dependerá de que del análisis de las circunstancias concretas de competencia intra y extramodal, resulte que del reconocimiento y pago de las mismas no se constate una distorsión significativa de la competencia, lo que de ningún modo cabe presumir.

#### **Quinto. Marco normativo.**

A) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, n 347/1 de 2006, de 11 de diciembre) establece en su artículo 73:

"Artículo 73. En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones".

B) La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (versión vigente desde el 1 de enero de 2001 hasta el 9 de noviembre de 2017) dispone en su artículo 78:

#### "Artículo 78

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".

C) 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 (que da nueva redacción al artículo 78.Dos.3º de la LIVA) establece:

#### "Disposición Final Décima, Dos

78. Dos.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".

Y en su Disposición final Decimosexta, sobre entrada en vigor establece:

"La presente ley entrará en vigor a los cuatro meses de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

#### **Sexto. El juicio de la Sala.**

## a) Precisión de las características de la compensación.

La cuestión litigiosa requiere discernir si las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público de transportes interurbanos de viajeros, en particular aquellos prestados antes de la modificación del artículo 78.2.3 LIVA se encuentran o no sujetos a IVA.

A efectos de una mejor comprensión de la problemática que aquí se plantea, es necesario precisar que los contratistas del transporte público son beneficiarios de subvenciones destinadas a compensar el déficit de explotación de dichos servicios en virtud de convenios de colaboración.

Dicha precisión se presenta sustancial para resolver la cuestión de interés casacional objetivo, que el auto de admisión formula haciendo referencia en términos generales a aquellas subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público de transporte interurbano

En concreto, en el caso de RIOJACAR, el Gobierno de La Rioja le satisface una compensación económica que evita el desequilibrio económico del servicio prestado de "transporte público regular" interurbano entre distintas localidades de La Rioja y que se califica como "subvención", señalando que su importe se fijará "de acuerdo con el estudio económico realizado al efecto por la Dirección General de Obras Pública y Transportes en el que se reflejará el coste de la explotación teniendo en cuenta los datos de la concesión y el déficit de explotación una vez deducidos los ingresos imputables a la línea regular, previa justificación por la empresa de la información necesaria" dentro de las disponibilidades presupuestarias.

## b) No contraprestación.

En primer lugar, se cuestiona por parte de la Abogacía del Estado que nos encontremos realmente ante una subvención a pesar de la literalidad de la pregunta que fija el interés casacional objetivo. En concreto, el representante de la Administración General del Estado critica la terminología utilizada, pues estima que no podemos hablar propiamente del concepto técnico de subvención. Esto es, sostiene que nos encontramos ante una contraprestación. A su juicio y desde la perspectiva del concesionario se trata de un derecho de contenido económico en virtud del cual las empresas recibirán las cantidades precisas y previamente pactadas para que el quantum de su contraprestación contractual quede restituido cuando por ciertas causas se vea minorado el beneficio. Por el contrario, la mercantil del sector transporte defiende que nos encontramos propiamente ante una subvención-dotación, cuyo importe no puede tenerse en cuenta en el cálculo de la base imponible del IVA.

Pues bien, cabe adelantar que las subvenciones para cubrir el déficit de explotación que nos ocupan ni siquiera en un sentido amplio pueden considerarse como contraprestaciones de las operaciones de servicio público que efectúan las entidades recurrentes.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que ciertamente el transporte público de pasajeros es un servicio público de interés general que recibe ayudas o aportaciones dinerarias para su financiación, lo que ha sido reconocido tanto a nivel comunitario por Reglamento UE 1370/2007, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2007, sobre los servicios públicos de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera (Anexo), como por el ordenamiento jurídico nacional a través de la Ley 16/1987, de 30 de julio de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT)

Dichas ayudas obedecen a la necesidad de afrontar obligaciones de servicio público, que ordinariamente no serían asumidas por ninguna entidad o no lo asumirían en la misma medida, si se atuviesen a un mero sentido comercial. De modo, que la motivación de mantener estas líneas de transporte, aunque sean deficitarias responde a la necesidad de cubrir el interés general que implica garantizar los servicios públicos de transporte de viajeros en determinadas zonas.

Así las cosas, la ayuda económica que percibe la entidad responde a una mera naturaleza de compensación indemnizatoria, en la medida que permite reequilibrar la lesión o perjuicio en la prestación del servicio.

Tal como se dijo en la STS de 15 jun. 2006 (rec. cas. 5218/2001), "estos pagos tienen la misma naturaleza y finalidad que las aportaciones que reciben las sociedades mercantiles de sus accionistas o sociedades matrices para compensar pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico de la sociedad.

Siendo esto así, obligado es entender que, al igual que una aportación en metálico para reponer pérdidas no se considera sujeta al IVA, pese a constituir un ingreso o recurso de la sociedad, tampoco una subvención de explotación recibida por una sociedad pública puede considerarse sometida al IVA, en cuanto que no tiene la naturaleza de contraprestación de operación alguna sujeta al impuesto".

En efecto, la subvención recibida no supone una remuneración de los servicios prestados por la empresa de transporte, sino una forma de financiar un servicio público. Así, si bien existe una relación directa entre el servicio prestado por la entidad de transporte y la subvención recibida, no se trata de una relación entre dos prestaciones recíprocas, sino de una relación indisoluble y necesaria entre la realización de una función pública y su financiación.

Por este motivo, en el supuesto de una entidad de transporte financiada parcialmente mediante subvenciones para prestar determinadas líneas de transporte interurbano no puede aplicarse la solución adoptada

por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13 tal como demanda la Abogacía del Estado.

No existe el paralelismo mencionado por la Abogacía del Estado. El asunto que dio lugar a esa sentencia versaba sobre carácter imponible de una "suma a tanto alzado por cuidados" que una caja nacional del seguro de enfermedad abonaba a establecimientos de alojamiento para personas mayores dependientes para la prestación de servicios de asistencia a sus residentes y cuyo cálculo tenía en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que existía una relación directa entre las prestaciones de servicios realizadas por dichos establecimientos a sus residentes y la contraprestación recibida, a saber, la "suma a tanto alzado por cuidados", de modo que tal pago a tanto alzado constituía la contrapartida de las prestaciones de cuidados realizadas a título oneroso por uno de dichos establecimientos a favor de sus residentes y, por ello, estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que el que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trataba no fuera la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede 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, EU:C:2014:185, apartado 35).

En efecto, el asunto se centraba sobre servicios prestados a destinatarios específicos a cambio de los cuales el prestador recibía una remuneración que, aunque fijada a tanto alzado y pagada por una persona distinta del destinatario del servicio tenía naturaleza de contraprestación.

Por el contrario, el litigio que nos ocupa, se asemeja más bien al analizado en la STJUE de 16 de septiembre de 2021, Balgarska natsionalna televizija, pues en este supuesto se aborda el cobro de subvenciones para financiar el servicio público de la televisión, concluyendo que se trata de operaciones no sujetas. Posteriormente, incidiremos en el contenido de esta sentencia.

En definitiva, en lo que aquí interesa, las empresas de transporte no prestan ningún servicio ni realizan ninguna operación sujeta (ni exenta o no sujeta) a favor del ente público subvencionante, lo que impide considera que dicha subvención pueda ser una contraprestación. El hecho de que la sociedad se financie parcialmente por un ente público, con cargo a dotaciones presupuestarias de éste, no implica por sí mismo la prestación de ningún servicio a favor de la Administración.

Trasladando estos criterios al caso que nos ocupa, es claro que el mero hecho de que la sociedad pública se financie en parte con subvenciones de explotación no implica por sí mismo la prestación de servicio alguno a favor de la entidad concedente de la subvención, ni por tanto esta última puede considerarse contraprestación.

Para que así fuera sería precisa la existencia de una entrega de bienes o prestación de servicios específica a favor de la entidad subvencionante, que no existe en el presente caso tal como ya manifestamos en la STS de 15 jun. 2006 (rec. cas. 5218/2001), a propósito de la prestación del servicio público del ferrocarril.

Nos hallamos en este caso, como en el resuelto por nuestra STS de 21 de junio de 2003 (rec. num. 8065/1998) o la STS de 15 de junio de 2006, (rec. cas. 5218/2001) ante una práctica frecuente de la gestión económico-financiera de las empresas públicas, a la que en este caso el Gobierno autonómico cubre sus resultados deficitarios, como consecuencia de los objetivos que le exige cumplir, mediante subvenciones globales.

Por tanto y como primera conclusión, no podemos compartir que nos encontremos ante una contraprestación. Dicho lo anterior, conviene avanzar con el razonamiento y discernir si en las presentes actuaciones, nos encontramos con una subvención-dotación o una subvención vinculada al precio.

### C) Subvención-dotación. Interpretación artículo 78 LIVA.

Ciertamente, hemos tenido la oportunidad de pronunciarnos en múltiples ocasiones en relación con las cantidades obtenidas para suplir el déficit en la prestación de un servicio público. Así, se ha venido concluyendo que tales cantidades no están sujetas al IVA a propósito de la financiación de los servicios de limpieza viaria y alcantarillado, en este sentido en la STS 25 de octubre de 2010 (rec. cas. 77/2006) o STS de 17 de febrero de 2016 (rec. cas. 3655/2014), cuando la sociedad presta gratuitamente el servicio, el Ayuntamiento cobra la tasa y transfiere a la sociedad con cargo a su presupuesto de gastos los recursos necesarios determinados en los programas económico-financieros.

Más recientemente, debemos destacar la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 1974/2018), a propósito de los servicios públicos de limpieza y recogida de basuras, en la que se fija como doctrina jurisprudencial que las "[...] subvenciones- dotación" pagadas a tanto alzado por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit, no deben considerar 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".

En materia de transportes debemos destacar la STS 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. 10362/03), que, en relación con las subvenciones percibidas por el Consorcio Regional de Transportes Públicos de la Comunidad de Madrid, establece la conclusión de que no se trata de una subvención vinculada al precio, o la STS de 15 de junio de 2006 (rec. cas. 5218/2001) en la que se llegó a la conclusión de que las cantidades percibidas por

Ferrocarriles Vascos, S.A. no era una contraprestación, sino una subvención o dotación global para el necesario equilibrio económico financiero de la empresa.

Conviene precisar que no resulta aplicable a las presentes actuaciones, la doctrina fijada en la STS 22 de junio de 2020 (rec. cas. 1476/2019), a pesar de que se trata de una concesión administrativa en materia de transporte público, dado que los hechos analizados en dicha sentencia no corresponden a los aquí examinados. Se trataba, entonces, de las cantidades pagadas a una empresa en concepto de pagos por usuarios y pagos por disponibilidad por prestar el servicio de transporte de la línea 1 del tranvía de Zaragoza en régimen de concesión administrativa. En la STS de 22 de junio de 2020, cit., recordamos que ya en nuestra sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016, se destaca que la normativa reguladora de la base imponible del IVA que nos viene ocupando deja fuera las llamadas por el Tribunal Constitucional "subvenciones-dotación" ( STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 6º), 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 3º; 22 de octubre de 2010, FJ 6º; 25 de octubre de 2010, FJ 4; y 27 de octubre de 2010, FJ 4º). Sucede que en la STS de 22 de junio de 2020, precisamos que los pagos PPU y PPD no tienen la condición de subvenciones-dotación ya que las cantidades que abonaba en ese supuesto la corporación municipal sí estaban directamente vinculadas con la prestación del servicio, en el caso del PPU en atención al efectivo número de viajeros que lo han utilizado y en el caso del PDU atendiendo al efectivo cumplimiento de determinados requisitos de calidad en la prestación, y puesto que las cantidades que recibe SEMTRAZA del Ayuntamiento de Zaragoza debían considerarse subvenciones vinculadas al precio de los servicios que suministra, y por lo tanto también deben considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. En ese caso, por tanto, no se trataba de cantidades abonadas en concepto de déficit tarifario.

Como se ha indicado en los antecedentes, en principio, son objeto de interpretación: el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y el artículo 78 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, en su redacción previa a la reforma operada por la LCSP.

En relación con la naturaleza de las subvenciones, la Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero, expresó 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 sólo impropiamente o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto".

En el caso de autos, debemos adelantar que es claro que estamos ante lo que el Tribunal Constitucional denomina "subvenciones-dotación" y, por lo tanto, ante una mera dotación presupuestaria destinada a cubrir el déficit de explotación, es decir, ante una técnica presupuestaria de asignación de recursos a las entidades de transporte y no ante "contraprestación" alguna de las operaciones que realizan las mercantiles, ni siquiera en un sentido global o amplio.

A propósito de los requisitos que se deben exigir para poder calificar una subvención como subvención vinculada al precio, conviene recordar el contenido de la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 1974/2018) en la que se dijo:

"El artículo 73 Directiva IVA establece que "en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidos entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones".

Esta redacción prácticamente es la misma que se refleja en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

El concepto de "subvención vinculada al precio" es una "noción autónoma del Derecho de la Unión", no un concepto elaborado a partir del derecho interno de los Estados miembros (Cfr. en este sentido, entre otras, Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [ TJUE] de 28 de noviembre de 2017, Rodrigues de Andrades, C-514/16 y 30 de mayo de 2018, Azoulay y otros/Parlamento, C- 390/17).

El mencionado artículo 73 Directiva IVA ha sido incorporado al derecho español en el artículo 78 de la Ley del IVA, relativo a la regla general de la base imponible, siendo la redacción vigente aplicable, la siguiente:

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

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

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

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

Tres. No se incluirán en la base imponible:

1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto[...]"

Con esa regulación se pretende que se corresponda con el valor total de los bienes o prestaciones entregadas. Si una subvención no se incluye en la base imponible, obviamente, el gravamen será menor, de ahí la importancia de diferenciar entre subvenciones vinculadas al precio de otras en la que esa vinculación no se produce. Ha de existir por tanto un vínculo entre la subvención y el precio, no en vano la subvención equivale, en este contexto, a la contraprestación, tanto conceptual como cuantitativamente hablando. Es por ello que el importe de la subvención debe ser proporcional al servicio que se presta.

La Abogacía del Estado, en su escrito de interposición fechado el 11 de julio de 2018, considera de aplicación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el artículo 73 de la Directiva IVA, particularmente las SSTJUE de 27 de marzo de 2014, Le Rayon D,Or, C-151/13 y de STJUE de 29 de octubre de 2015, C-174/14, Sudaçor.

En particular, señala, la STJUE de 27 de marzo de 2014, C-151/13, Le Rayon D,Or, simplifica los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el TJUE que la base imponible del IVA estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo condición necesaria o esencial la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida recibida, sin que sea necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio, ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. Esa misma trayectoria, apunta después el Abogado del Estado, también sigue la STJUE de 29 de octubre de 2015, C-174/14, Sudaçor, que se pronuncia sobre la consideración de que las prestaciones realizadas por una sociedad pública están sujetas o no al impuesto, siendo un factor determinante de dicha sujeción el que lo sean a título oneroso, para lo cual únicamente se exige que exista una relación directa entre dicha prestación y su contrapartida, realmente percibida por el sujeto pasivo.

Señala el Abogado del Estado que, teniendo en cuenta el carácter continuo y permanente de los servicios que presta la sociedad, el hecho de que la compensación se fije, no en función de las prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de la sociedad, no puede, según se depende de dicha sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, afectar en sí al vínculo existente entre la prestación de servicios y la contrapartida recibida.

Pues bien, como indicamos en el fundamento jurídico cuatro de nuestra sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), la normativa reguladora de la base imponible del IVA que nos viene ocupando, deja fuera las llamadas por el Tribunal Constitucional "subvenciones-dotación" ( STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 6º), 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 3º; 22 de octubre de 2010, FJ 6º; 25 de octubre de 2010, FJ 4 º; y 27 de octubre de 2010, FJ 4º).

En la presente ocasión, como se ha indicado en los antecedentes, nos hallamos ante una subvención de esa naturaleza. Efectivamente, en el fundamento jurídico quinto de la sentencia impugnada se declara que "que para la determinación del importe del IVA que debía repercutirse al Ayuntamiento de Arganda del Rey se ha partido de un dato erróneo como es que se ha fijado de forma incorrecta la base imponible porque se han incluido en la misma las cantidades percibidas por ESMAR del Ayuntamiento denominadas subvenciones de explotación". La sentencia de instancia considera, pues, que las subvenciones que nos ocupan no son contraprestaciones mediante las que retribuyen prestaciones de servicios. No se produce la necesaria correlación o, mejor dicho, no existe vínculo entre la subvención abonada y el servicio prestado. Lo que se considera acreditado esta vez, es que con la subvención lo que se hace es cubrir el déficit de funcionamiento. Las pérdidas y, por tanto, el importe de la subvención destinado a cubrir las mismas, no se fija con anterioridad a la realización de operaciones, puesto que no se cuantifican en función de ellas, sino que se fijan al final del ejercicio, en función del déficit en que efectivamente se haya incurrido. Esa es una diferencia sustancial con nuestra reciente sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. 1476/2019), Partimos de unos hechos distintos y, por tanto, las conclusiones jurídicas son diferentes.

A la vista de ello consideramos pertinente traer a colación nuestra ya citada sentencia 332/2016, de 17 de febrero de 2016 (rec. 3655/2014), que sostiene que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

"Ha considerado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador ( sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia, C-495/01, apartado 32). Esta solución es consecuencia de las siguientes consideraciones:

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

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).

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

Asimismo, para resolver el debate y partiendo de lo ya señalado en la STS de 30 de enero de 2023 (rec. cas. 8219/2020) no resulta ocioso destacar que, siendo el impuesto sobre el valor añadido un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretativa de las mismas forman parte del sistema de fuentes que el juez nacional ha de tomar en consideración para fijar la exégesis y aplicar las normas internas sobre la materia.

Como hemos manifestado ya en la STS 15 de junio de 2006 (rec. cas. 5218/2001) a propósito de las subvenciones recibidas por una empresa para cubrir el déficit de la prestación de servicio público de ferrocarriles y carretera:

"La primacía de la regulación contenida en la Sexta Directiva implica que los Estados de la Unión Europea no pueden imponer limitaciones a la deducción del IVA soportado que superen a las limitaciones contenidas en la sexta Directiva. Es decir, España no puede introducir un nuevo supuesto limitativo del derecho a la deducción del IVA soportado que no esté incluido dentro de los supuestos expresamente contenidos en la Sexta Directiva, ni puede establecer condiciones no previstas en la Sexta Directiva para limitar el derecho a la deducción del IVA soportado a través del régimen de prorata. Como ha recordado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en numerosas ocasiones, toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, solo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva. En este sentido, entre las más recientes, la sentencia de 8 de enero de 2002, Metropól y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42."".

En relación con la importancia de la deducción del IVA hemos manifestado en la STS 15 de diciembre de 2023 (rec. cas. 4384/2022):

"Con carácter general cabe recordar que el derecho a la deducción es clave dentro de la regulación del IVA, al efecto puede leerse la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, Balgarska C-21/20, "el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión". Subrayando el TJUE que este derecho forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse, sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C- 895/19.

No cabe obviar que el sistema común del IVA persigue la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, sentencias de 10 de noviembre de 2016, Batová, C-432/15, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19.

En este sentido, el régimen de deducciones instituido por la Directiva del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad".

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, EU:C:2010:171, apartado 91 y jurisprudencia citada, y de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 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, EU:C:2008:505, 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.

La anterior solución no conlleva, por otra parte, una aplicación retroactiva de la nueva redacción del artículo 78 LIVA. La Abogacía del Estado afirma que la nueva redacción del artículo 78 LIVA, tras la reforma operada por la LCSP no es objeto de aplicación y ciertamente tiene razón, pues nos hemos de atener a la redacción de la norma en el momento de la liquidación practicada.

Como sabemos, se introdujo una nueva redacción del artículo 78 LIVA con ocasión de la Disposición final décima de la LCSP, con efectos a partir de 10 de noviembre de 2017. Dicha modificación normativa vino a clarificar según menciona la exposición de motivos de la ley el concepto de subvención vinculada al precio.

Así, en la redacción actual se establece expresamente que no se consideran subvenciones vinculadas al precio ni integran el importe de la contraprestación del servicio aquellas aportaciones dinerarias que las administraciones públicas realicen para financiar la gestión de servicios público en los que no exista una distorsión significativa de la competencia. Es importante destacar que la modificación legislativa no se produjo con ocasión de ninguna modificación de la Directiva del IVA por lo que afianza esa necesidad de clarificación.

Pues bien, 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 artículo 78 LIVA en la redacción vigente en el momento de los hechos en concordancia con el contenido de la DIVA y la jurisprudencia del TJUE que la interpreta.

En este sentido y respecto al mismo precepto, es importante destacar que ya hemos declarado en la STS de 30 de enero de 2023 (rec. cas. 8219/2020) que "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. En efecto, el artículo 78. Dos.3º de la Ley 37/1992, conforme al que las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto habían de integrarse en la base imponible, era transposición del citado artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva, por lo que debió ser interpretado en el sentido de que no incluía las ayudas como las litigiosas, previsión que asumió expresamente el legislador español al modificar dicho precepto mediante la Ley 66/1997".

En definitiva, se debe interpretar el artículo 78 LIVA de conformidad con lo dispuesto en la Directiva del IVA sin que ello suponga aplicación retroactiva de la norma.

Por todo lo anterior, procede responder a la cuestión de interés casacional objetivo en línea con lo ya razonado en la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 1974/2018) que 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.

Al resultar contraria la sentencia recurrida a la doctrina jurisprudencial establecida, el recurso de casación ha de ser estimado y, con anulación de la sentencia recurrida, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Riojana de Autocares, S.L. (RIOJACAR), registrado con el número recurso 109/2020 ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de La Rioja, formulado frente a resolución de 3 de junio de 2019, del Tribunal económico-administrativo de la Rioja, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. 26/01311/2017, 26/00189/2019 y 26/00310/2019 acumuladas, denegando la rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Anular la resolución económico administrativa así como las resoluciones dictadas por la dependencia tributaria y dar lugar a la rectificación de las autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido solicitadas y a las devoluciones interesadas en razón de las correspondientes rectificaciones.

### **Séptimo. Las 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, de acuerdo con la interpretación de las normas establecida:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 265/2023, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Riojana de Autocares, S.L. contra la sentencia núm. 273/2022, de 29 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, desestimatoria del recurso núm. 109/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 109/2020 ante la Sala de instancia, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Riojana de Autocares S.L. frente a resolución de 3 de junio de 2019, del Tribunal económico-administrativo de la Rioja, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. 26/01311/2017, 26/00189/2019 y 26/00310/2019 acumuladas, denegando la rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Anular la resolución económico-administrativa así como los acuerdos del Jefe de la Dependencia Regional de Gestión de la AEAT en La Rioja, de 1 de septiembre de 2017, de 18 de marzo de 2019 y de 15 de mayo de 2019 que denegaron la rectificación de autoliquidaciones por IVA correspondientes, respectivamente, al Trimestre 4 de 2012, Trimestre 1 de 2014 y Trimestre 1 de 2015, y declarar procedentes las rectificaciones solicitadas y las devoluciones interesadas.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

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). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.