

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093531

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Sentencia de 22 de mayo de 2024

Vocalía 2.^a

R.G. 3257/2021

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio. *Subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público de transporte de viajeros.* 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.3º de la Ley de IVA, son contraprestación de los servicios prestados y deben formar parte de la base imponible del IVA.

En este sentido, el Tribunal Supremo -véase STS, de 27 de marzo de 2024, recurso nº 265/2023 (NFJ092755)- determina la no consideración como subvención vinculada al precio -art. 78.Dos.3º de la Ley de IVA-, ni como contraprestación por los servicios prestados -art. 78.Uno de la Ley de IVA-, el importe que las entidades prestadoras del servicio público de transporte interurbano de viajeros reciben por parte de entes públicos para financiar la gestión del servicio público que explotan en régimen de concesión, en tanto que, como el Alto Tribunal establece, se trata de «subvenciones-dotación», esto es, dotaciones presupuestarias destinadas a compensar el déficit de explotación de dichos servicios en virtud de convenios de colaboración y que, en ausencia de las citadas subvenciones, no existiría mercado, ya que no hay concurrencia con el sector privado en la prestación de tal servicio.

Así, lo resuelto por el Tribunal Supremo tiene plena aplicación sobre el caso objeto de la presente controversia, en tanto que se trata de supuestos muy similares, ya que la entidad presta un servicio público de transporte urbano de viajeros en autobús por el que recibe subvenciones del ayuntamiento de un municipio para cubrir el déficit de explotación del transporte del citado municipio. Asimismo, es conveniente reseñar que los precios de los billetes a los usuarios aparecen fijados de antemano, de manera que la subvención no busca retribuir un precio, ni la reducción del mismo, pues el transporte público tiene un precio fijado por la Administración a través de sus tarifas, por lo que las subvenciones percibidas tienen una función compensadora o indemnizadora de costes.

A la vista de la sentencia del Tribunal Supremo, el criterio del Tribunal Central, recogido entre otras en la Resolución TEAC, de 22 de noviembre de 2021, RG 5733/2018 (NFJ084685) por el que se consideraba que las subvenciones percibidas de una Administración Pública por la prestación de un servicio público de transporte de viajeros constituían subvenciones vinculadas al precio y, por ende, se incluían en la base imponible del IVA, toda vez que no tenían la consideración de «subvención-dotación» y que, al existir una relación jurídica entre el prestador del servicio y los usuarios del transporte, tal subvención era, total o parcialmente, la contraprestación por la prestación del servicio, se ha visto superado debido a los siguientes motivos:

- La subvención recibida no supone una remuneración de los servicios prestados por la empresa de transporte, sino una forma de financiar un servicio público de interés general.
- 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 considerar que dicha subvención pueda ser una contraprestación, en tanto que no existe vínculo entre la subvención abonada y el servicio prestado.
- Esta subvención es una «subvención-dotación», cuya finalidad es cubrir el déficit de funcionamiento o la compensación de costes.
- 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, de manera que no existen destinatarios identificados o identificables. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 05/05/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 14/01/2021 contra resolución, de fecha 18 de noviembre de 2020, dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de la reclamación económico-administrativa (R.G. 46-09332-2018) interpuesta contra la negativa al pago del IVA repercutido en ciertas facturas rectificativas emitidas por **XZ** (en adelante, **XZ**) al AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1.

Segundo.

Con fecha 10 de noviembre de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., de la Agencia Estatal de Administración Tributaria notificó, a la entidad reclamante (**XZ**), el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2013 a 4T/2015.

Las actuaciones tuvieron alcance parcial, limitadas a la comprobación de la inclusión en la base imponible del IVA repercutido de las subvenciones recibidas de las Administraciones Públicas, en los términos previstos en los artículos 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT).

Con fecha 24 de mayo de 2017, la Inspección incoó acta de disconformidad A02-...3, considerando la Administración que las subvenciones recibidas del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 por la prestación del servicio municipal de transporte en autobús deben formar parte de la base imponible (contraprestación), por lo que procede incrementar el IVA devengado en la cuantía correspondiente.

Posteriormente, se dictó acuerdo de liquidación A23-...3 que confirmó el acta anterior, del que derivó una deuda a ingresar por importe de 5**,***,** euros, incluidos intereses de demora por importe de 48.566,94 euros. Dicho acuerdo consta notificado el día 28 de julio de 2017.

Disconforme con el acuerdo liquidatorio citado anteriormente, la entidad **XZ** (en adelante, **XZ**) interpuso, con fecha 8 de agosto de 2017, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, tramitadas con números de referencia R.G. 46-08216-2017; 46-13580-2017; 46-13581-2017, relativas a los ejercicios 2013, 2014 y 2015, respectivamente.

El TEAR de la Comunidad Valenciana dictó resolución, con fecha ...de ...de 2021, estimando en parte las reclamaciones referidas. En concreto, estimó las alegaciones relativas a los ejercicios 2013 y 2014, desestimando las correspondientes al ejercicio 2015.

Disconforme con la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, la entidad **XZ** interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (nº recurso .../2021) alegando su disconformidad con el criterio utilizado por la Inspección por el que se consideran a las subvenciones percibidas por **XZ** del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 como subvenciones vinculadas al precio.

Con fecha ... de ... de 2022, el TSJ de la Comunidad Valenciana falló estimando el citado recurso, anulando, así, dicha resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, así como la liquidación del ejercicio 2015.

Tercero.

Con fecha 30 de noviembre de 2017, la entidad **XZ** emitió dos facturas rectificativas, con números 33.....2 (por importe de 155.000,11 euros, relativa a las mensualidades de enero a diciembre de 2016) y 33.....3 (por importe de 129.166,76 euros, relativa a las mensualidades de enero a octubre de 2017). Asimismo, con fecha 8 de marzo de 2018, emitió la factura número 33...9 (por importe de 463.188,52 euros, relativa a las mensualidades de enero a diciembre de 2013, 2014 y 2015). Todas ellas fueron remitidas al AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1, por importe de 747.355,39 euros, para regularizar el importe pendiente de facturar por el concepto de IVA repercutido con motivo de la "*Subvención para cubrir el déficit de Explotación del Transporte Urbano de MUNICIPIO_1*".

Con fecha 5 de diciembre de 2017, la entidad reclamante remitió al AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1 escrito de comunicación en el que le informaba de los motivos que habían llevado a la emisión de dichas facturas rectificativas.

Con fecha 13 de febrero de 2018, el AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1 contestó a la comunicación emitida por **XZ** mostrando su disconformidad con el contenido de dichas facturas, motivo por el cual no procedía al pago del IVA repercutido reclamado.

Posteriormente, la entidad reclamante interpuso recurso de reposición, el cuál fue desestimado por el AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1, en resolución de fecha 6 de junio de 2018.

Cuarto.

Disconforme con el actuar del AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1, la entidad XZ interpuso, con fecha 5 de julio de 2018, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, tramitada con número de referencia R.G. 46-09332-2018. La entidad alegó la correcta inclusión dentro de la base imponible del IVA de los importes percibidos del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1.

El TEAR de la Comunidad Valenciana dictó resolución, con fecha 18 de noviembre de 2020, desestimando la pretensión de la entidad reclamante con la siguiente fundamentación:

"TERCERO.- El artículo 227.4 de la citada Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria dispone lo siguiente:

"Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:

- a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.*
- b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.*
- c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.*
- d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente."*

CUARTO.- Según resulta de la documentación obrante, por la Inspección de los Tributos se siguió procedimiento inspector en sede del reclamante, considerando que las subvenciones percibidas del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, deben formar parte de la base imponible del servicio de transporte de pasajeros prestado por la reclamante. Por lo que se procedió a practicar la correspondiente liquidación al reclamante, incrementando la base imponible de las prestaciones de servicios de transporte realizada en favor de los usuarios del servicio, en el importe de la subvención, con repercusión del IVA sobre la parte de la contraprestación que corresponde a la subvención percibida, y que no fue tenida en cuenta por el reclamante.

Las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones forman parte de la base imponible del IVA, como se establece en los artículo 78.dos.3º de la Ley 37/1992, del IVA, y 73 de la Directiva 2006/112/CE, de armonización del IVA. Para la determinación de las subvenciones que han de recibir este tratamiento, hay que tener en cuenta las sentencias del TJUE de 22-11-2001, asunto C-184/00, Office des produits wallons ASBL, 13-6-2002, asunto C-353/00, Keeping Newcastle Warm, y 27-3-2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, a partir de las cuales se pueden extraer los criterios generales determinantes de la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA. Son los siguientes:

1º. Las subvenciones o ayudas que deben formar parte de la base imponible del tributo deben estar vinculadas a entregas de bienes o prestaciones de servicios a cuya provisión se condicionen. Dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios pueden concretarse en la disponibilidad a su prestación por parte del empresario o profesional que las recibe.

2º. El importe de la subvención o ayuda ha de ser determinable a la fecha de realización de las operaciones o de devengo del impuesto.

3º. Las ayudas o subvenciones han de incidir en el precio de las operaciones; no obstante, no es necesario que la citada incidencia sea exacta, bastando con que se produzca un efecto proporcional de reducción de precio cuando se concede la subvención para que esta deba considerarse vinculada al mismo y, como tal, base imponible del tributo.

QUINTO.- Para la resolución del presente supuesto, deben diferenciarse y concretarse las distintas prestaciones de servicios que se llevan a cabo, los sujetos que intervienen en cada prestación, así como su posición y relación, para por último analizar las operaciones que deben quedar gravadas con el IVA.

Se considera destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

De otro lado, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos o más personas, en virtud del cual una de ellas, deudor, queda sujeta a realizar una prestación, un cierto comportamiento, a favor de la otra, acreedor, correspondiendo a este último el correspondiente poder, derecho de crédito, para pretender tal prestación.

En el caso de que no resulte con claridad quién es aquél que ocupa la referida posición de acreedor y por tanto tiene la condición de destinatario, se presumirá que tiene tal condición, salvo prueba en contrario, aquel que

esté obligado a efectuar el pago de la contraprestación, los destinatarios del servicio, en nuestro caso, los usuarios del servicio de transporte.

SEXO.- Cuestión distinta es si la concesión de la mencionada subvención, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. El pago de dichas subvenciones, no suponen en modo alguno el pago de entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado. Es este un criterio general, confirmado por numerosas sentencias del TJUE.

De igual modo, para considerar que una prestación de servicios se ha efectuado a título oneroso no se exige que la contraprestación se obtenga directamente del destinatario, sino que puede también obtenerse de un tercero. El hecho de que el beneficiario directo de la prestación del servicio sea un tercero, el usuario, no rompe el vínculo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.

La concesión de la subvención no constituye operación alguna sujeta al IVA por lo que tampoco existe obligación a cargo de la reclamante de repercutir el IVA a la entidad concedente de la subvención.

FALLO

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo, en única instancia, acuerda, DESESTIMAR la presente reclamación."

Dicha resolución consta notificada el día 15 de diciembre de 2020.

Quinto.

Disconforme con la resolución anterior, la entidad interpuso, con fecha 14 de enero de 2021, el presente recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitado con número de referencia R.G. 00-03257-2021.

La entidad alega, en síntesis, la correcta inclusión dentro de la base imponible del IVA de los importes percibidos del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, según el criterio de la AEAT y, en consecuencia, la correcta repercusión de IVA por parte de **XZ** al Ayuntamiento de MUNICIPIO_1.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

La cuestión fundamental que ofrece el presente expediente se centra en considerar la procedencia o improcedencia de la rectificación de las cuotas repercutidas de IVA realizada por la entidad **XZ** (en adelante, **XZ**) con la emisión de las facturas rectificativas en fechas 30 de noviembre de 2017 y 8 de marzo de 2018, relativas a mensualidades de los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017.

Esto es, conforme a lo expuesto, la entidad recurrente, **XZ**, presta el servicio municipal de transporte urbano de MUNICIPIO_1. Con fecha ...de ...de 2000, se formalizó entre el AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1 y la UTE ... un contrato de Gestión del Servicio Municipal de Transporte urbano. Dicho contrato tenía por objeto, entre otros, la

concesión del servicio público de transporte urbano de autobuses por un plazo de 20 años y seis meses, con sujeción estricta al Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares y Prescripciones Técnicas, con posibilidad de prórrogas sucesivas. Este contrato, sin perjuicio de las modificaciones incorporadas en años siguientes, es el origen del servicio que presta la sociedad **XZ**.

Con fecha ...de ...de 2008, se suscribió entre el AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1 y **XZ** un contrato por el cual se observa que el coste del servicio de autobuses de la ciudad de MUNICIPIO_1 que venía prestando **XZ** se realiza a partir de los kilómetros recorridos y horas de servicio previstos y se determinan así las cantidades a subvencionar en dicho año 2009, así como las posibles modificaciones.

Con fecha ...de ... de 2015, se suscribió un contrato entre el AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1 y **XZ** por el cual se remodela el servicio y se fijan nuevas líneas del servicio de autobuses, así como las subvenciones a percibir por **XZ** como consecuencia de los servicios prestados.

Posteriormente, como se ha indicado en los antecedentes de hecho de la presente resolución, **XZ** es objeto de un procedimiento de comprobación e investigación en relación a los períodos 1T/2013 a 4T/2015 que culmina con el acuerdo de liquidación A23-...3, notificado por la Inspección con fecha 28 de julio de 2017 y en el que se modifica el IVA devengado declarado considerando incluir en la base imponible el importe de las subvenciones que **XZ** recibe del AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1. Y ello, por considerar que tales importes son, conforme al artículo 78.Uno de la Ley del IVA, parte del precio o contraprestación por el servicio de transporte que **XZ** presta a los viajeros y que éstos no satisfacen.

Tras esta comprobación efectuada por la Administración, con fechas 30 de noviembre de 2017 y 8 de marzo de 2018, **XZ** emitió tres facturas rectificativas (relativas a mensualidades de los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017) que fueron remitidas al AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1, por importe de 747.355,39 euros, para regularizar el importe pendiente de facturar por el concepto de IVA repercutido con motivo de la "Subvención para cubrir el déficit de Explotación del Transporte Urbano de MUNICIPIO_1". No obstante, el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 se negó al pago del IVA repercutido reclamado y de dicha negativa deriva la impugnación que aquí se resuelve.

Cuarto.

Este Tribunal debe analizar la procedencia de la rectificación efectuada por la entidad **XZ** mediante la emisión de facturas rectificativas. No obstante, en relación a las facturas relativas a las mensualidades de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, este Tribunal, para resolver esta cuestión, debe hacer referencia al acuerdo de liquidación A23-...3, notificado con fecha 28 de julio de 2017, cuya regularización es causa de la rectificación que aquí se dirime.

En este sentido, **XZ**, disconforme con el citado acuerdo liquidatorio, interpuso, como se ha mencionado en el antecedente de hecho segundo de la presente resolución, reclamación económico-administrativa (R.G. 46-08216-2017; 46-13580-2017; 46-13581-2017) ante el TEAR de la Comunidad Valenciana y su resolución fue impugnada, a su vez, ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (nº recurso .../2021).

El TEAR de la Comunidad Valenciana dictó resolución, con fecha ...de ...de 2021, estimando en parte las reclamaciones referidas. En concreto, estimó las alegaciones relativas a los ejercicios 2013 y 2014, desestimando las correspondientes al ejercicio 2015.

Por su parte, la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada con fecha ...de ...de 2022, estimó totalmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, por lo que se anuló la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de fecha ...de ...de 2021, así como la liquidación del ejercicio 2015, por considerarse actos contrarios a Derecho.

Por todo ello, dicha resolución del Tribunal Superior de Justicia tiene incidencia clara en la resolución que atañe, en la presente, a este Tribunal Central, por lo que cabe extractar en este fundamento de derecho la conclusión alcanzada en la sentencia de ...de ...de 2022 (nº recurso .../2021):

"Pues bien, esta misma cuestión ya ha sido abordada por nuestra Sala, dictándose sentencia nº 1147/2021 de fecha 10-2-2021 PO 251/2020, donde se estimó el recurso contencioso administrativo, en un caso análogo a los hechos aquí expuestos, referido a la subvención concedida a una empresa que prestaba el servicio público de transporte entre el trayecto desde la Universidad (...) en el servicio público de viajeros de la línea 1 del TRAM de (...), y donde dijimos:

"...No toca acercarnos a la doctrina sentada por dos relevantes sentencias del Tribunal Supremo, que pueden ayudarnos a la comprensión y resolución de este proceso, pues tratan de cuestiones similares a las planteadas en autos.

()La primera STS es de 17-2-2016 (rec. casación nº 3655/20149, y nos explica en su FD Cuarto (el subrayado es nuestro)...Esta Sala ha tenido oportunidad de analizar en varias ocasiones el tratamiento de las cantidades percibidas por una sociedad mercantil íntegramente participada por un municipio para financiar los servicios de saneamiento y limpieza públicos que presta, habiendo concluido que tales cantidades no están sujetas*

al impuesto [sentencias de 25 de octubre de 2010 (casa. unif. doctr. 77/06, FJ 4º), y 27 de octubre de 2010 (casa. unif. doctr. 68/06 , FJ 4º)]. Estos dos pronunciamientos siguen, además, la doctrina sentada en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (casa. 10362/03 , FJ 3º), en relación con las subvenciones percibidas por el Consorcio Regional de

Ya no se trata de la sujeción al impuesto sobre el valor añadido y, por ende, del artículo 7.8 de la Ley 37/1992, sino de la determinación de la base imponible del impuesto debido por operaciones sometidas al mismo.

Se ha de acudir, pues, al artículo 78, con arreglo al que la base imponible, constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto (apartado 1), incluye, entre otros conceptos, las subvenciones directamente vinculadas al precio de esas operaciones, considerándose tales las 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 (apartado 3). Esta disposición es la trasposición al ordenamiento español del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Esta disciplina normativa deja fuera de la base imponible las subvenciones de explotación, esto es, 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 4º; y 27 de octubre de 2010 , FJ 4º).

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se sitúa en la misma línea. 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. ...

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. ...

3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. ...

Ninguna de esas características concurre en las sumas que ... recibe del Ayuntamiento de ..., por lo que no cabe reputarlas subvenciones ligadas al precio de los servicios que suministra. Tampoco pueden considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad. La mencionada compañía no lleva a cabo ninguna operación (entrega de bienes o prestación de servicios) a favor del Ayuntamiento que permita considerar las cantidades que recibe como contraprestación.

En suma, esas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas que ha de repercutir ..., en cuanto sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, por los servicios que presta a los ciudadanos..."

(*)La segunda y más reciente STS, la nº 833, de 22-6-2020 (rec. casación nº 1476/2019), fija como objeto litigioso determinar si los pagos PPU -pagos por usuario- y PPD -pagos por disponibilidad- recibidos por una sociedad mixta (...) del Ayuntamiento de ... constituyen la contraprestación de un servicio prestado al Ayuntamiento y, por tanto, se encuentran sujetos a IVA, que es la tesis de la AEAT; o si, por el contrario, tienen la naturaleza de subvenciones no vinculadas y, por tanto, sin incidencia alguna en el ámbito del IVA, como defiende la recurrente, reflejando esta sentencia la contraposición argumental de este proceso. ..., las cantidades que abona la corporación municipal sí están 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....los pagos PPU y PPD no tienen la condición de subvenciones-dotación, de ahí que no pueden acogerse las pretensiones de la recurrente, puesto que las cantidades que recibe ... del Ayuntamiento de ... deben considerarse subvenciones vinculadas al precio de los servicios que suministra, también deben considerarse como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad, y, por último, ..., en el marco del contrato de prestación del servicio de transporte descrito en los antecedentes, lleva a cabo prestaciones de servicio en favor del Ayuntamiento recibiendo a cambio determinadas cantidades, -los pagos PPU y PPD- como contraprestación..."

Concluimos a la referida sentencia de esta Sala de fecha 10-2-2021 que " Pues bien, no cabrá duda que estas dos sentencias del TS parten de la normativa nacional y europea, de los pronunciamientos del TJUE, para sentar una doctrina de evidente aplicación al supuesto debatido en este proceso.

Tal doctrina debemos relacionarla con el supuesto contractual que nos ocupa, teniendo en cuenta la retribución del concesionario establecida en el Pliego de cláusulas administrativas particulares, que fijan las

contraprestaciones económicas y las compensaciones del servicio público a percibir por la sociedad recurrente, por el contrato de gestión de servicio público de la Línea 1 del TRAM de

Nos encontramos en disposición de determinar que las subvenciones/compensaciones litigiosas constituyen unas denominadas "subvenciones-dotación", que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación, constituyen dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación del servicio público, con la finalidad convenida de asegurar la suficiencia financiera de la concesionaria, su equilibrio financiero. La consecuencia es que tales subvenciones no están vinculadas al precio de las operaciones realizadas ni vinculadas al IVA, sin conexión con el número de viajeros ni al precio del viaje ni a la distancia recorrida, calculándose con carácter previo al momento en que se presta el servicio de transporte subvencionado.

La subvención tendrá una variación en función de la diferencia entre los ingresos y los costes del servicio, teniendo en cuenta que estamos ante un servicio público deficitario por su naturaleza jurídica, pues las tarifas son tasadas e inferiores al precio de mercado, no reflejan el coste del servicio.

En definitiva, se trata de una compensación por el déficit de explotación que no está directamente vinculada al precio del servicio público, no son contraprestaciones por el servicio prestado, de forma que las tarifas a pagar por los usuarios del servicio no se reducen como consecuencia del cobro por el concesionario de dichas subvenciones, pues vienen predeterminadas e impuestas al contratista por la CITMA.

Por todo ello, debemos sentar que las subvenciones percibidas por la actora no deben incluirse en la base imponible del IVA, tal como pretende la demanda, que debe ser estimada."

Trasladando la referida doctrina al presente supuesto, donde claramente las sumas pagadas al recurrente lo son en concepto de subvención para cubrir del déficit de explotación del servicio público, sin incidencia alguna en las tarifas a pagar por los usuarios del servicio, tarifas que fueron aprobadas por la administración sin tener en cuenta el coste último del servicio de transporte que fue objeto de mejora en virtud de los convenios celebrados con los distintos Ayuntamientos, sin que por tanto podamos considerar que dicha subvención estén vinculadas al precio de las operaciones, no son contraprestación de dichos servicios sino que son dotaciones presupuestarias para cubrir el déficit de la explotación del servicio, y por ende no se deben incluir en la base imponible del IVA, debiendo estimarse el recurso interpuesto."

Así pues, teniendo en cuenta que en el caso de autos el convenio de ... de ... de 2015, suscrito entre la actora y el Ayuntamiento de ... por la prestación del servicio de transporte público de pasajeros resulta de plena aplicación el referido criterio en cuanto la subvención que concede el Ayuntamiento de ... a la actora se cuantifica por la diferencia entre los costes del servicio y los ingresos netos, más una cantidad en concepto de incentivos y penalizaciones que tiene en cuenta el número de viajeros que utilizan el servicio y la calidad del mismo y la subvención de capital tiene por objeto financiar a adquisición de activos fijos y equipos. Por tanto los ingresos pueden provenir tanto de los billetes que se abonan por la prestación del servicio, como de otras fuentes: publicidad en autobuses, por lo que no se cumple el requisito de que los elementos constitutivos del precio del bien o servicio deben estar determinados en el momento en que se produce el hecho imponible para subsumir la subvención como contraprestación, pues no cabe determinar, el precio en el momento de su determinación se desconoce si va a existir subvención o su montante. Por otra parte, la administración no acredita que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determina de forma tal que disminuye en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio; pues el precio del billete no disminuye en proporción a la subvención. Por lo que como ya hemos anticipado estimamos el recurso."

Así, anulado el acuerdo de liquidación A23-...3, relativo a los períodos 1T/2013 a 4T/2015, por la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y considerando, por tanto, las subvenciones percibidas por **XZ** como subvenciones no vinculadas al precio (artículo 78.Dos.3º de la Ley de IVA) ni contraprestación de los servicios prestados (artículo 78.Uno de la Ley de IVA), las mismas no se incluyen en la base imponible del Impuesto, por lo que la rectificación de las facturas para incluir como IVA repercutido el importe de dichas transferencias, en relación a la factura número 33...9 de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, debe concluirse que es improcedente.

No obstante lo anterior, valoración aparte requiere la rectificación de las facturas número 33...2 y 33...3 relativas de las mensualidades de los ejercicios 2016 y 2017, respectivamente, en tanto que dichos períodos no fueron objeto de comprobación en el procedimiento inspector que culmina con el acuerdo de liquidación A23-...3 anulado.

Quinto.

Por otra parte, este Tribunal debe analizar la procedencia de la rectificación de las cuotas repercutidas de IVA en relación a las facturas rectificativas número 33...2 y 33...3, referentes a las mensualidades de los ejercicios 2016 y 2017, respectivamente.

Así, de manera previa a la determinación de la correcta o incorrecta rectificación de las cuotas repercutidas de IVA para incluir dentro de la base imponible del Impuesto el importe de las subvenciones percibidas por **XZ** del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, en relación a los ejercicios 2016 y 2017, es preceptivo concluir, por parte de este Tribunal, acerca de la procedencia de la inclusión en la base imponible del Impuesto de la denominada "*Subvención para cubrir el déficit de Explotación del Transporte Urbano de MUNICIPIO_1*".

A los efectos que aquí interesan, es conveniente resaltar la reciente sentencia de 27 de marzo de 2024 (nº de recurso 265/2023) del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, en relación a una cuestión similar a la aquí resuelta. 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.Dos.3º de la Ley de IVA, son contraprestación de los servicios prestados y deben formar parte de la base imponible del IVA. En este sentido, el Alto Tribunal determina lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"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.

(...)

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 considerar 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.

(...)

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.

(...)

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, FJ6º), 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 4º; 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 ... 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 ... 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.

(...)

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.

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."

En este sentido, el Tribunal Supremo determina la no consideración como subvención vinculada al precio (artículo 78.Dos.3º de la Ley de IVA), ni como contraprestación por los servicios prestados (artículo 78.Uno de la Ley de IVA), el importe que las entidades prestadoras del servicio público de transporte interurbano de viajeros reciben por parte de entes públicos para financiar la gestión del servicio público que explotan en régimen de concesión, en tanto que, como el Alto Tribunal establece, se trata de "subvenciones-dotación", esto es, dotaciones presupuestarias destinadas a compensar el déficit de explotación de dichos servicios en virtud de convenios de colaboración (sentencias del 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) y que, en ausencia de las citadas subvenciones, no existiría mercado, ya que no hay concurrencia con el sector privado en la prestación de tal servicio.

Así, lo resuelto por el Tribunal Supremo en la sentencia extractada sobre estas líneas tiene plena aplicación sobre el caso objeto de la presente controversia, en tanto que se trata de supuestos muy similares, ya que XZ presta un servicio público de transporte urbano de viajeros en autobús por el que recibe subvenciones del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 para cubrir el déficit de explotación del transporte del citado municipio. Asimismo, es conveniente reseñar, como matiza la sentencia anterior, que los precios de los billetes a los usuarios aparecen fijados de antemano, de manera que la subvención no busca retribuir un precio, ni la reducción del mismo, pues el transporte público tiene un precio fijado por la Administración a través de sus tarifas, por lo que las subvenciones percibidas tienen una función compensadora o indemnizadora de costes.

Cabe señalar, a los efectos del presente caso, que lo concluido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 27 de marzo de 2024 (nº de recurso 265/2023), sigue la línea de lo fallado por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia de ...de ...2022 (nº recurso .../2021), en relación a la entidad XZ (XZ) que anula el acuerdo de liquidación A23-...3, relativo a los ejercicios 2013, 2014 y 2015, conforme a lo recogido en el fundamento de derecho cuarto de la presente resolución.

A la vista de la sentencia de 27 de marzo de 2024 (nº de recurso 265/2023) del Tribunal Supremo, extractada sobre estas líneas, el criterio de este Tribunal Central, recogido en resoluciones de fecha 22 de noviembre de 2021 (R.G. 00-04931-2018 y 00-05733-2018), por el que se consideraba que las subvenciones percibidas de una Administración Pública por la prestación de un servicio público de transporte de viajeros constituían subvenciones vinculadas al precio y, por ende, se incluían en la base imponible del IVA, toda vez que no tenían la consideración de "subvención-dotación" y que, al existir una relación jurídica entre el prestador del servicio y los usuarios del transporte, tal subvención era, total o parcialmente, la contraprestación por la prestación del servicio, se ha visto superado debido a los siguientes motivos recogidos en la citada sentencia del Alto Tribunal:

- La subvención recibida no supone una remuneración de los servicios prestados por la empresa de transporte, sino una forma de financiar un servicio público de interés general.

- 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 considerar que dicha subvención pueda ser una contraprestación, en tanto que no existe vínculo entre la subvención abonada y el servicio prestado.

- Esta subvención es una "subvención-dotación", cuya finalidad es cubrir el déficit de funcionamiento o la compensación de costes.

- 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, de manera que no existen destinatarios identificados o identificables.

Por todo ello, el importe de dichas subvenciones percibidas por **XZ** del AYUNTAMIENTO DE MUNICIPIO_1 no se incluye en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 78 de la Ley de IVA) y, en consecuencia, la rectificación realizada por **XZ**, con fecha 30 de noviembre de 2017, en relación a las facturas rectificativas con números 33...2 y 33...3 relativas a las mensualidades de los ejercicios 2016 y 2017, por las que se incrementaba el IVA repercutido en concepto de "*Subvención para cubrir el déficit de Explotación del Transporte Urbano de MUNICIPIO_1*", se considera, asimismo, improcedente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas