

Las subvenciones otorgadas para la financiación de la gestión de un servicio público destinadas a cubrir el déficit tarifario no están sujetas al IVA

30/04/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.^a

Sentencia 1868/2024, de 22 de noviembre de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 1888/2023

Ponente Excmo. Sr. RAFAEL TOLEDANO CANTERO

En Madrid, a 22 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1888/2023, promovido por la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado, contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1320/2020.

Comparece como parte recurrida la mercantil La Hispano de Fuente en Segures, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña Consuelo Rodríguez Chacón, bajo la dirección letrada de doña Anna Ric Català.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 1320/2020 promovido por la mercantil La Hispano de Fuente en Segures, S.A. frente a la resolución de 19 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico- Administrativo Central [“TEAC”], que estimó parcialmente la reclamación núm. 00/6185/2017 formulada contra las liquidaciones provisionales giradas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos enero a diciembre de 2016.

SEGUNDO.- La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

“TERCERO.- Resolución de las cuestiones planteadas.

[...]

[...] la línea seguida por esta Sección en la resolución de litigios como el que ahora se trata, se sustenta en la consideración de la reforma operada en la Ley 37/1992 por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (disposición final 10.^a), que siguió entendiendo incluidas en el concepto de contraprestación las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, y como tales subvenciones vinculadas 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, aunque añadiendo que "...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."

Además, aunque la reforma (disposición final 16.^a.2) preveía su entrada en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley (por tanto, el día 10 de noviembre de 2017), sin precisión alguna sobre su carácter retroactivo o no, esta Sección ha entendido que su alcance es interpretativo y aclaratorio de los términos en que la hasta entonces vigente debía ser aplicada.

[...]"

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito fechado el 2 de marzo de 2023, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los artículos 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 2.3 del Código Civil, en relación con la disposición final décima, dos y la disposición final decimosexta de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 y en relación con la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2020 (rec. 1476/2019, ECLI:ES:TS:2020:1843); y (ii) el artículo 78 Uno y Dos.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"]

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 6 de marzo de 2023.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 2 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

Determinar y en su caso, reafirmar, reforzar o reconsiderar la doctrina jurisprudencial aplicable, sobre si la nueva redacción del artículo 78 Dos 3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido *dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, debe aplicarse a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, de manera retrospectiva -basada en la naturaleza meramente interpretativa de dicha norma, como lo declara su propio preámbulo-, en aras de la recta trasposición de las directivas del IVA y la jurisprudencia del TJUE o, por el contrario, debe prevalecer la doctrina sentada en la sentencia de 22 de junio de 2020, que proscribía la aplicación retroactiva de la disposición reformada.*

3.º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son (i) los artículos 10 de la Ley General Tributaria y 2.3 del Código Civil, en relación con la disposición final décima, dos y la disposición final decimosexta de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que 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 y en relación con la doctrina expresada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de junio de 2020 (RCA/1476/2019: ECLI:ES:TS:2020:1843) y (ii) el artículo 78 Uno y Dos.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 artículo 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [“LJCA”], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 21 de diciembre de 2023, interpuso el recurso de casación en el que sostiene que la aplicación del art. 78, apartados Uno y Dos.3.º de la LIVA en su redacción aplicable por razón del tiempo, “[...] conduce a la inclusión en la base imponible del IVA de las "aportaciones" recibidas”, pues “[...] basta con aplicar la regla general [del art. 78, apartado 1 de la LIVA] para tener la certeza de que, en virtud de ésta, forman parte de la base imponible” (págs. 8 y 12 del escrito de interposición). Además, argumenta que “[...] no cabe aplicar retroactiva o "retrospectivamente" la redacción introducida con posterioridad” porque, no existiendo - a su juicio- razón alguna para considerar que la redacción aplicable *ratione temporis* fuera discordante con la DIVA, esto “[...] vulnera manifiestamente el régimen de aplicación de las normas en el tiempo”, que establece el artículo 2 del Título Preliminar del Código Civil y, respecto de las normas tributarias, el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone lo mismo. En conclusión -se afirma- “[...] las obligaciones tributarias regularizadas por los acuerdos que son objeto mediato del presente recurso se habían devengado antes de la entrada en vigor de la nueva redacción”, y, por tanto, “[...] la aplicación de la norma posterior que se pretende no está amparada por el Derecho” (págs. 15 a 17).

Propone como respuesta a la cuestión casacional la siguiente:

“La nueva redacción del artículo 78 Dos 3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, no debe aplicarse a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, de manera retrospectiva, conforme a la doctrina sentada en la sentencia de 22 de junio de 2020, que proscribía la aplicación retroactiva de la disposición reformada” (pág. 18).

Finalmente solicita el dictado de sentencia “[...] por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAC que fue objeto del recurso resuelto por ella”.

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación procesal de La Hispano de Fuente en Segures, S.A. presenta, el día 28 de febrero de 2024, escrito de oposición en el que incide en que “[...] el transporte público de pasajeros es un servicio público de interés general que recibe ayudas o aportaciones dinerarias para su financiación, reconocidas 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; así como por el ordenamiento jurídico interno, por Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres”; ayuda que en el caso del transporte público -se dice-, “[...] obedece a la imposición de determinadas obligaciones de servicio público o exigencias determinadas por la Administración a fin de garantizar el servicio de interés general que un operador, si considerase exclusivamente su propio interés comercial no asumiría o no asumiría en la misma medida o en las mismas condiciones sin retribución”. Y si atendemos “[...] a la propia normativa reguladora del servicio, la ayuda o aportación económica que las Administraciones satisfacen al gestor del servicio de transporte tiene naturaleza de compensación indemnizatoria para reequilibrar la lesión o perjuicio en la prestación del servicio, siendo la finalidad de éstas radicalmente distintas a las de los precios o tarifas que abonan los usuarios por recibir el servicio”, por lo que “[...] en base a la jurisprudencia del TJUE, [...] es[a] parte entiende, en contra de lo que considera la recurrente, que las aportaciones recibidas por HIFE de las distintas Administraciones titulares del servicio no pueden calificarse como subvenciones vinculadas directamente al precio o, con carácter general, contraprestación, por no existir un vínculo entre subvención y servicio”, motivo por el que, en su opinión, “[...] las subvenciones recibidas por los operadores de transporte público no pueden tener naturaleza de contraprestación ni se pueden incluir en la base imponible del IVA. (págs. 5 a 9 del escrito de oposición).

Sobre la posible infracción de las normas reguladoras de la vigencia y aplicación de las normas en el tiempo, sostiene la recurrida “[...] que el criterio establecido por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 22 de junio de 2020 no puede aplicar al caso concreto de [su] representada” porque “[...] en el caso que aquí nos ocupa, entre las aportaciones percibidas por HIFE y el servicio que ésta presta, no existe vínculo jurídico concreto e individualizado” (pág.12). Concluye que “[...] la modificación del artículo 78.Dos.3.º de la LIVA viene a aclarar que no tienen la consideración de subvenciones vinculadas al precio ni de contraprestación las aportaciones dinerarias, cualquiera que sea su denominación, realizadas por las Administraciones Públicas para financiar la gestión de servicios públicos, entre los que se encuentra el transporte público”, y que “[...] dicha redacción, que se basa en la interpretación que debe realizarse del artículo 73 de la Directiva del IVA y en base a la jurisprudencia comunitaria, dada la primacía normativa del Derecho Comunitario frente al derecho interno, debe entenderse aplicable a todos aquellos periodos no prescritos, y no sólo para los posteriores a la modificación normativa” (pág. 17), y suplica a la Sala “[...] acuerde desestimar íntegramente el recurso de casación y confirmar íntegramente la sentencia recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente y demás que proceda”.

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el artículo 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 24 de septiembre de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 25 de enero de 2023, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 1320/2020 interpuesto por la mercantil La Hispano de Fuente en Segures, S.A. contra a la resolución de 19 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico- Administrativo Central [“TEAC”], que estimó parcialmente la reclamación núm. 00/6185/2017 formulada frente a la resolución de 19 de octubre de 2017, de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidaciones provisionales giradas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, del período de enero a diciembre de 2016.

La sentencia recurrida, estimó el recurso núm. 1320/2020, indicando que la reforma del artículo 78.Dos.3.º Ley del IVA, operada por la disposición final dos y cuatro de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, tuvo un alcance estrictamente interpretativo y aclaratorio de los términos en que hasta entonces la norma estaba redactada, por lo que las ayudas controvertidas no debían considerarse vinculadas directamente al precio. Así, en su FD tercero argumenta:

“TERCERO.- Resolución de las cuestiones planteadas.

[...]

[...] la línea seguida por esta Sección en la resolución de litigios como el que ahora se trata, se sustenta en la consideración de la reforma operada en la Ley 37/1992 por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (disposición final 10.ª), que siguió entendiendo incluidas en el concepto de contraprestación las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, y como tales subvenciones vinculadas 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, aunque añadiendo que “..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..".

Además, aunque la reforma (disposición final 16.^a.2) preveía su entrada en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley (por tanto, el día 10 de noviembre de 2017), sin precisión alguna sobre su carácter retroactivo o no, esta Sección ha entendido que su alcance es interpretativo y aclaratorio de los términos en que la hasta entonces vigente debía ser aplicada.

[...]”.

SEGUNDO.- La cuestión de interés casacional y el marco normativo.

Por auto de 2 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación y delimita la cuestión a examinar:

“2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar y en su caso, reafirmar, reforzar o reconsiderar la doctrina jurisprudencial aplicable, sobre si la nueva redacción del artículo 78 Dos 3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, debe aplicarse a los ejercicios anteriores a su entrada en vigor, de manera retrospectiva -basada en la naturaleza meramente interpretativa de dicha norma, como lo declara su propio preámbulo-, en aras de la recta trasposición de las directivas del IVA y la jurisprudencia del TJUE o, por el contrario, debe prevalecer la doctrina sentada en la sentencia de 22 de junio de 2020, que proscribió la aplicación retroactiva de la disposición reformada [...]”.

El marco normativo para el examen de la cuestión suscitada está constituido por las siguientes normas:

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 el 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.3.º 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”.

TERCERO.- El juicio de la Sala.

La cuestión que plantea el presente recurso de casación ha sido resuelta con ocasión del examen de otros recursos de casación en los que, aun con algunas diferencias en la cuestión de interés casacional, se examinó la misma problemática. Así, en las sentencias de esta Sala del Tribunal Supremo, de 27 de marzo de 2024 (rec. cas. 1059/2023, ES:TS:2024:1770; y rec. cas. 265/2023, ES:TS:2024:1769) en cuanto a la interpretación del artículo 78 LIVA de conformidad con lo dispuesto en la Directiva del IVA, se dijo que, en línea con lo ya razonado en la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 1974/2018, ES:TS:2020:3286), 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, sin que ello suponga aplicación retroactiva de la norma.

Pues bien, atendiendo a las circunstancias del caso, en el que las subvenciones otorgadas para la financiación de la gestión del servicio público han estado destinadas a cubrir el déficit tarifario, debe entenderse que se trata de subvenciones no vinculadas al precio y por lo tanto no sujetas, al igual que se declaró en las referidas SSTS de 27 de marzo de 2024, en las que se dijo:

“SEXTO.- [...] 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 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 [...].”

Aunque la sentencia recurrida se basa en la aplicación retroactiva del sentido de la reforma introducida en 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.3.º de la LIVA) en nuestras referidas STS de 26 de marzo de 2024, cit. ya se rechaza tal planteamiento afirmando:

“[...] 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.3.º 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 consiguiente, atendiendo a las circunstancias del caso, en el que las subvenciones otorgadas para la financiación de la gestión del servicio público han estado destinadas a cubrir el déficit tarifario, debe entenderse que se trata de subvenciones no vinculadas al precio y por lo tanto no sujetas. Así pues, la sentencia recurrida ha de ser confirmada en cuanto al sentido de su fallo, no así su argumentación, que debe entenderse sustituida por la que hemos establecido en nuestras SSTs de 27 de marzo de 2024, cits., en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final [SSTs de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)]. El recurso de casación debe ser desestimado.

CUARTO.- 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.

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 establecidas:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1888/2023, interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 1320/2020.

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

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recuso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.