Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 13 de febrero de 2025 [1]

Asunto C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
contra
P. S.A.

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Prestaciones de servicios a título oneroso — Base imponible — Compensaciones para cubrir pérdidas — Subvenciones directamente vinculadas al precio — Servicio subvencionado prestado por un tercero en pro del interés público — Relación jurídica y vínculo directo entre la prestación de servicios y la contraprestación — Contraprestación obtenida de terceros»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia ha de abordar la cuestión fundamental de cómo debe tratarse en la legislación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) la subvención de un sujeto pasivo por parte de una entidad local en pro del interés público (en el caso de autos, la puesta a disposición de un servicio de transporte público colectivo). Si la subvención constituye parte de la remuneración del servicio prestado por el sujeto pasivo al concedente de la subvención o a sus clientes, el sujeto pasivo debe pagar el IVA sobre la subvención (o la subvención debe ser, en proporción, más elevada). Si, por el contrario, la subvención no forma parte de la remuneración de un servicio (en beneficio de quien concede la subvención o de los clientes), sino que se trata de una subvención general a favor del sujeto pasivo, no existirá operación imponible y, por lo tanto, no se devengará el IVA.

2. La línea divisoria entre ambos supuestos no siempre es fácil de trazar y ya ha ocupado al Tribunal de Justicia en varios procedimientos. [2] En el presente procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia debe ocuparse ahora de la subvención prevista para una empresa de transporte público colectivo que recibe una compensación para cubrir las pérdidas que lleva

[1] Lengua original: alemán.

[2] Sentencias de 16 de septiembre de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas) (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847); de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444); de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), y de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

aparejada la puesta a disposición de servicios de transporte. Este pago no se calcula en función del número de usuarios, sino a tanto alzado en función de los kilómetros por vehículo ofrecidos. A este respecto, el Tribunal de Justicia tiene la oportunidad de seguir desarrollando los criterios para distinguir una subvención *para la prestación* de un servicio de una subvención general *independiente* de un servicio.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El marco jurídico del Derecho de la Unión viene determinado por la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).[3] El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4. El artículo 73 de la Directiva del IVA versa sobre la base imponible y tiene el siguiente tenor:

«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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

B. Derecho polaco

5. Polonia transpuso la Directiva del IVA mediante la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. 2011, n.º 177, posición 1054, en su versión modificada) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

6. El artículo 29a, apartado 1, de dicha Ley dispone fundamentalmente que constituirá la base imponible todo aquello que, en concepto de pago por la adquisición, obtenga o vaya a obtener el proveedor del bien o el prestador del servicio del adquirente, del destinatario del servicio o de un tercero, incluidos los subsidios, subvenciones y demás pagos suplementarios de naturaleza similar recibidos por el proveedor o el prestador que influyan directamente en el precio de los objetos entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo.

[3] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión actual, modificada por última vez por la Directiva (UE) 2022/890 del Consejo, de 3 de junio de 2022 (DO 2022, L 155, p. 1).

7. Además, la Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (Ley de Transporte Público Colectivo), de 16 de diciembre de 2018 (Dz. U. 2018, posición 2016, en su versión modificada), dispone, en su artículo 50, apartado 1, punto 2, letra c), que la financiación de los transportes de utilidad pública puede consistir, en particular, en la atribución al operador de una compensación en concepto de los gastos en que este incurra para prestar servicios en el ámbito del transporte público colectivo.

III. Hechos y procedimiento prejudicial

8. P. S.A. (en lo sucesivo, «sociedad») solicitó un acuerdo tributario previo en materia del impuesto sobre bienes y servicios (IVA).

9. La sociedad es una empresa que desarrolla una actividad económica. Según el órgano jurisdiccional remitente, no es un operador vinculado económica o personalmente con entidades locales, es decir, no es un operador interno en el sentido del Reglamento (CE) n.º 1370/2007. [4] Esto significa que esta sociedad es una sociedad privada independiente.

10. La sociedad lleva una contabilidad completa, está sujeta al impuesto sobre sociedades y es sujeto pasivo del IVA. Desarrolla principalmente una actividad consistente en el transporte de pasajeros. A raíz de la entrada en vigor del Reglamento n.º 1370/2007 y de la Ley de Transporte Público Colectivo, la sociedad está barajando la posibilidad de celebrar contratos de prestación de servicios de transporte público por carretera con entidades locales, que prevean que se le conceda la compensación mencionada en el artículo 50, apartado 1, punto 2, letra c), de la Ley de Transporte Público Colectivo. La sociedad intervendría en calidad de operador, mientras que el organizador del transporte público colectivo sería la otra parte del contrato.

11. En el marco de su actividad de transporte público colectivo, la sociedad obtendría ingresos por la venta de los billetes, mediante los cuales se sufragarían los gastos de la actividad de transporte. Los precios de los billetes los fijarían alternativamente: 1) el organizador del transporte público colectivo mediante decisiones de las autoridades competentes; 2) el organizador mediante un modelo de contrato de prestación de servicios en el ámbito del transporte público por carretera.

12. La sociedad obtendría ingresos procedentes de las siguientes fuentes:

1) la venta de billetes y el cobro de otras tarifas sujetas al IVA (por regla general, al tipo del 8 %);

2) una compensación en concepto de los ingresos dejados de percibir como consecuencia de la aplicación de las tarifas legales de transporte bonificado, que tiene carácter objetivo y está sujeta al IVA (8 %);

3) una compensación en concepto de los ingresos dejados de percibir como consecuencia de la aplicación de las tarifas legales de transporte bonificado en la zona de competencia del organizador;

[4] Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2007, sobre los servicios públicos de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n.º 1191/69 y (CEE) n.º 1107/70 del Consejo (DO 2007, L 315, p. 1).

4) otros ingresos (por ejemplo, la puesta a disposición de espacios publicitarios); sin embargo, las fuentes de ingresos de los puntos 2 a 4 podrán darse simultáneamente, darse solo en parte o no darse en absoluto, en función del tenor de un contrato determinado o de las disposiciones legales.

13. La financiación de los servicios de transporte público mediante los ingresos anteriormente mencionados no cubriría los gastos de la actividad de transporte realizada, por lo que la sociedad recibiría del organizador una compensación para cubrir las pérdidas por la prestación de esos servicios. La compensación no podrá rebasar el importe correspondiente a la incidencia financiera neta de la prestación de los servicios de transporte urbano calculada de conformidad con el Reglamento n.º 1370/2007.

14. El contrato con el organizador determinaría las reglas detalladas para calcular la incidencia financiera neta de la prestación de los servicios, la forma de liquidación de la compensación y el importe máximo de la compensación por un período determinado. Una incidencia negativa constituye el fundamento para la compensación. La compensación no influiría en el precio del billete, es decir, en el precio del servicio prestado, puesto que tiene un carácter general y representa una ayuda económica para los gastos generales de la actividad de transporte prestada conforme al contrato.

15. La sociedad planteó a la autoridad tributaria, entre otras, la pregunta de si esa compensación (en lo sucesivo, «subvención») era una operación sujeta al IVA a efectos del artículo 29a, apartado 1, de la Ley del IVA. En opinión de la sociedad, la compensación no incrementaría la base imponible en el sentido del artículo 29a, apartado 1, de la Ley del IVA, puesto que no influye directamente en el precio de los servicios de transporte público colectivo prestados.

16. En el acuerdo tributario previo, de 14 de mayo de 2019, la autoridad tributaria consideró que ese planteamiento era incorrecto y declaró que la sociedad, al realizar la actividad descrita en la solicitud, que responde a la definición de actividad económica establecida en el artículo 15, apartado 2, de la Ley del IVA, actuará en calidad de sujeto pasivo del IVA. La autoridad declaró que esa compensación supondrá un pago suplementario en el sentido del artículo 29a, apartado 1, de la Ley del IVA, que influye directamente en el precio de los servicios prestados.

17. Mediante sentencia de 26 de noviembre de 2019, el órgano jurisdiccional de primera instancia anuló el acuerdo tributario previo. En la motivación de la sentencia, dicho órgano jurisdiccional declaró que de la solicitud se deduce que la subvención no influiría en el precio del billete (precio del servicio), habida cuenta de que sería el organizador quien fijaría los precios de los billetes. Negó que existiera un vínculo inequívoco y claramente apreciable entre el precio de los servicios de transporte prestados y la subvención. La Administración tributaria interpuso un recurso de casación contra esta sentencia.

18. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), que conoce ahora del asunto, ha planteado al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 73 de la Directiva del IVA en el sentido de que una compensación, como la descrita en la solicitud de acuerdo tributario previo, abonada a una empresa independiente (un operador) por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo, está incluida en la base imponible mencionada en dicha disposición?»

19. La Administración tributaria polaca, la República de Polonia, Hungría y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas sobre esta cuestión en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia. Con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia ha decidido no celebrar vista oral.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre la cuestión prejudicial y las etapas del análisis

20. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en definitiva, que se dilucide con arreglo a qué criterios debe incluirse el pago de una subvención (en el caso de autos, en forma de compensación para cubrir pérdidas) en la base imponible de una operación sujeta al impuesto y no exenta —realizada por el beneficiario de la subvención— de conformidad con el artículo 73 de la Directiva del IVA.

21. No es inusual que una entidad local (en lo sucesivo, «concedente de la subvención») conceda compensaciones para cubrir costes en pro del interés público (en el presente asunto, el interés en mantener un servicio de transporte público colectivo), ya que tiene cierto interés (público) en ello.

22. La inclusión con carácter general de todas las subvenciones públicas en la base imponible del IVA significaría que cada subvención, o bien se reduciría en el importe del IVA pagadero, ya que el beneficiario dejaría de poder utilizar esa parte para financiar el objetivo de la subvención, o bien debería ver aumentada su cuantía en el importe de la cuota del IVA, lo que no siempre será posible en tiempos de merma de los fondos públicos. Esta es probablemente una de las razones por las que existe consenso en que no todo pago realizado por los poderes públicos en pro del interés público a una empresa debe ser visto como una contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios pertinente a efectos del IVA [5] que esté sujeta a dicho impuesto.

23. Asimismo, del tenor del artículo 73 de la Directiva del IVA se desprende claramente que no toda subvención queda comprendida en la base imponible del IVA. Antes bien, esta solamente incluirá las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones. A este respecto, debe distinguirse entre las subvenciones que carecen de relevancia a efectos del IVA y las subvenciones que están directamente vinculadas al precio de las operaciones. Estas últimas también pueden considerarse contraprestación (en el caso de autos, contraprestación de un tercero, que es el concedente de la subvención).

24. Sin embargo, de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial del órgano jurisdiccional remitente se desprende que este parte posiblemente de la premisa de que se trata de un servicio prestado directamente por la sociedad al concedente de la subvención (puesta a disposición de un servicio de transporte público colectivo). También en este caso, habría de considerarse la subvención como la contraprestación de un servicio sujeto al impuesto y no exento. En consecuencia, lo que el órgano jurisdiccional remitente desea saber realmente es si, en el presente asunto, la subvención queda comprendida en el ámbito del artículo 2, apartado 1, letra c), (prestación de servicios a título oneroso) o en el del artículo 73 de la Directiva del IVA (contraprestación de un tercero, incluidas las subvenciones).

[5] Véanse las sentencias en las que el Tribunal de Justicia rechazó tal posibilidad: sentencias de 16 de septiembre de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444); de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), y de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

25. El Tribunal de Justicia ya ha intentado desarrollar criterios para esta interpretación en varias ocasiones. Por ejemplo, los pagos efectuados por los miembros a una asociación para promover las ventas [6] y las subvenciones a los ganaderos por abandonar la producción lechera [7] o a los agricultores por no recoger parte de su cosecha [8] no fueron considerados por el Tribunal de Justicia como una contraprestación por una entrega de bienes o una prestación de servicios. Lo mismo cabe afirmar respecto de la subvención a un organismo público de radiodifusión para mantener su programación. [9] En cambio, el Tribunal de Justicia ha considerado que podría estarse en presencia de una contraprestación si existe una relación directa entre la subvención y el precio de un servicio a un tercero. [10] Así se admitió en el caso de una subvención de 10 libras esterlinas (GBP) por cada servicio de asesoramiento energético prestado [11] y en el caso de pagos adicionales abonados por un fondo operativo por entregas específicas de una organización de productores a sus miembros, [12] aunque no se admitió en el caso de una subvención concedida a productores de forrajes desecados para permitirles producir a precios del mercado mundial. [13]

26. El punto de partida para responder a la pregunta de si la actividad subvencionada de la sociedad en el caso de autos puede considerarse una prestación a título oneroso será, como a menudo, la naturaleza del IVA como impuesto general sobre el consumo (véase B.1). A continuación, expondré los criterios que la Directiva del IVA exige para responder a esta cuestión (B.2), con el fin de poder dar una respuesta útil en este caso concreto (B.3).

B. Distinción entre una subvención no pertinente a efectos del IVA y una contraprestación pertinente a efectos del IVA

1. Naturaleza del IVA

27. Por su naturaleza, el IVA es un impuesto general sobre el consumo que pretende gravar el gasto (por lo general, el pago de una suma de dinero) del destinatario de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, [14] que el proveedor recibe del destinatario. Este importe se amplía en el artículo 73 de la Directiva del IVA en la cuantía del coste soportado por un tercero. En consecuencia, también se incluye la contraprestación que el proveedor recibe de un tercero «con cargo a estas operaciones». En ambos casos, sin embargo, debe tratarse de una contraprestación por una operación de quien recibe el pago de una suma de dinero, en el caso de autos, la sociedad.

28. El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA define las operaciones imponibles. Según esta disposición, estarán sujetas al IVA las siguientes operaciones: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. En particular, de la definición de «entrega de

6 Sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 Sentencia de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 Sentencia de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Sentencia de 16 de septiembre de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas) (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23; de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37 («la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste»), y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23 («únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo»).

bienes» que figura en el artículo 14 de la Directiva del IVA («transmisión del poder de disposición») se desprende que el proveedor debe proporcionar al destinatario un beneficio consumible concreto (en el caso de una entrega, un bien). Por lo tanto, se grava la transmisión de bienes de consumo realizada a título oneroso entre dos personas.

29. El IVA es un impuesto sobre el consumo que pretende gravar la capacidad económica del consumidor, que se manifiesta en un gasto patrimonial para obtener un beneficio consumible. Por consiguiente, solo puede estarse en presencia de una operación a efectos del IVA si el sujeto pasivo proporciona un beneficio *concreto* a un consumidor *determinado*. Si, por el contrario, el beneficiario de la subvención se limita a proporcionar un beneficio *general* al *público en general*, ello no dará lugar a una operación imponible.

30. Es inherente a las subvenciones el hecho de que el organismo concedente las conceda siempre en su propio interés o, en el caso de las subvenciones públicas, dentro de su ámbito de competencia. Sin embargo, la mera circunstancia de que el beneficiario de la subvención (en este caso, la sociedad) persiga un objetivo que se solapa o incluso coincide con los objetivos del concedente (en este caso, el interés en un sistema de transporte colectivo en su propio territorio que funcione adecuadamente) no es suficiente para suponer que existe un beneficio consumible en el sentido de la legislación sobre el IVA. De lo contrario, el tenor del artículo 73 de la Directiva del IVA, según el cual la subvención debe estar *directamente* vinculada al precio de estas operaciones, quedaría obsoleto y cualquier subvención constituiría la contrapartida de un beneficio consumible.

2. Criterios de delimitación

31. Por ello, desde un primer momento, el Tribunal de Justicia ha establecido una distinción en función de si existe o no una prestación, en el sentido de la legislación del IVA, para la que se haya utilizado la subvención.[15] El Tribunal de Justicia[16] descartó que se diera tal circunstancia en un caso en que el empresario se limitó a comprometerse a reducir la producción de leche y a recibir a cambio una indemnización (subvención). El Tribunal de Justicia consideró que el abandono de la producción lechera por parte del ganadero redundaba en interés del concedente de la subvención, pero no confería a aquel un beneficio consumible, sino que respondía, más bien, al interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero de la Unión Europea.[17] En particular, el Tribunal de Justicia declaró expresamente que el ganadero no prestaba servicios a un consumidor identificable ni confería una ventaja que pudiera considerarse como un elemento constitutivo del coste de la actividad de otra persona en la cadena comercial.[18]

32. Lo mismo se aplicó a una asociación que se dedicaba a la promoción de determinados productos regionales y recibía una subvención de la Región.[19] En ese asunto, el Tribunal de Justicia aclaró que la subvención debe pagarse por una entrega específica de bienes o por una prestación de servicios determinada, por lo que debe examinarse «si cada actividad da lugar a un

[15] Véase a este respecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), apartados 12 y ss.; de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 21 y ss., y de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), apartados 19 y ss.

[16] Sentencia de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] Véase, expresamente, la sentencia de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), apartados 21 y 22.

[18] Véase, expresamente, la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartado 23.

[19] Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), apartado 12; véase también la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartados 14 y ss.

abono específico e identificable».[20] El mero hecho de que la Región tuviera un interés en la mejora de la comercialización de los productos de la Región no fue suficiente para el Tribunal de Justicia. En este mismo sentido se consideraron las subvenciones del Estado a una empresa de televisión, que no percibía remuneración alguna por parte de sus telespectadores.[21] Las subvenciones dirigidas a financiar las actividades de radiodifusión no se consideraron una contraprestación por un servicio concreto para un telespectador determinado. La existencia de una empresa de radiodifusión televisiva tampoco constituía una ventaja para el concedente por la cual este concediera una subvención en concepto de remuneración.

33. En cambio, en el caso de una subvención de 10 GBP por cada servicio de asesoramiento energético prestado,[22] el Tribunal de Justicia declaró que la cantidad abonada por un organismo público a un operador económico en relación con un servicio de asesoramiento energético prestado a determinadas categorías de ocupantes de viviendas constituía la contrapartida de una prestación de servicios. Del mismo modo, consideró que los pagos de un fondo operativo a una organización de productores para la entrega de bienes de inversión que beneficiaban a los productores de que se trataba constituían una remuneración obtenida de un tercero por una entrega.[23]

34. Habida cuenta de la naturaleza del IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no se da, pues, una entrega de bienes ni una prestación de servicios a título oneroso si el pago de la subvención al beneficiario de esta se efectúa primordialmente en pro del interés general.[24] En efecto, no existe en esta situación un destinatario específico de la prestación. El concedente de la subvención no se convierte en destinatario específico del servicio por el mero hecho de tener indirectamente un interés propio en la actividad subvencionada.

35. Por lo tanto, debe aclararse si al pago de la subvención tiene como contraprestación la obtención de una ventaja concreta para un destinatario específico de la prestación. A tal fin, ha de distinguirse entre los dos supuestos posibles. Así, la subvención puede pagarse por un servicio prestado a su concedente [en el caso de autos, por ejemplo, la puesta a disposición del servicio de transporte público colectivo en beneficio de la entidad local; a este respecto, véase la siguiente letra a)], o por un servicio prestado a las personas transportadas [servicio de transporte a favor de los pasajeros; a este respecto, véase la siguiente letra b)].

a) Prestación de servicios a título oneroso [artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA]

36. Solo si el beneficiario de la subvención proporciona al concedente de esta un beneficio concreto como contraprestación de la subvención puede afirmarse que se está ante una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, y, por tanto, ante un servicio imponible.

[20] Sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), apartado 15, y de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartados 14 y ss.

[21] Sentencia de 16 de septiembre de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

[22] Sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] Sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas) (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] El Tribunal de Justicia también distingue, en el caso de una sociedad, en función de si esta defiende o no los intereses generales de sus miembros (no hay prestación concreta): véanse las sentencias de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), apartado 31, y de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartado 14, en que se hace referencia a los «intereses comunes».

37. Sin embargo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del citado precepto, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un *vínculo directo* entre el servicio prestado y el contravalor recibido. [25]

38. Esto es cuestionable en el caso de una subvención dirigida a compensar pérdidas *a posteriori*. Por regla general, existe un acuerdo entre el concedente y el beneficiario de la subvención. Sin embargo, como también subraya Hungría en sus observaciones escritas, una subvención dirigida a compensar *a posteriori* las pérdidas de la actividad realizada hasta entonces no se contrapone a una actividad realizada en concreto con ese fin. En tal medida, no se proporciona ningún beneficio concreto al concedente de la subvención.

39. La conclusión sería probablemente otra si la entidad local estuviera obligada por ley a proporcionar un servicio de transporte público colectivo y recurriera a una empresa privada *para cumplir esta obligación*, concediéndole la correspondiente subvención. En este caso, el vínculo directo entre el pago de la subvención y el beneficio concreto para la entidad local (cumplimiento de la obligación legal) resulta evidente. Sin embargo, sin dicha obligación, la existencia de un servicio público de transporte colectivo redunda principalmente en pro del interés general y no del interés (concreto) del concedente de la subvención.

40. Aunque el Tribunal de Justicia aclaró en el asunto Fluvius Antwerpen que la relación jurídica necesaria para la existencia de una operación imponible debe entenderse en sentido amplio, [26] para poder afirmar que existe una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso, es necesario que se proporcione un beneficio concreto e individualizado al concedente de la subvención. El consumo ilegal de electricidad por parte de un ladrón de electricidad es indiscutiblemente un beneficio concreto e individualizado. Si ha de pagarse por ello una contraprestación en función del consumo concreto (de electricidad robada), tal contraprestación podrá calificarse de indemnización de daños y perjuicios, pero no difiere en lo más mínimo de la remuneración por el consumo legal de electricidad [27] ni, por lo tanto, de la remuneración por un beneficio concreto e individualizado.

41. Lo mismo sucede en relación con una subvención. El hecho de que la suma de dinero se considere subvención o contraprestación tampoco puede suponer diferencia alguna a efectos del IVA. Por lo tanto, cabe suponer sin más que una entidad local obtiene un beneficio individualizado si, por ejemplo, un sujeto pasivo asume determinadas actividades (mantenimiento de parques) a cambio del pago de una cantidad, a la que se denomina «compensación». [28] El mantenimiento remunerado de parques para un municipio es el prototipo de un servicio prestado a título oneroso. Esto es tanto más cierto cuanto que, en el asunto de que se trataba, [29] el municipio estaba obligado por ley a mantener el parque y, para dar cumplimiento a

[25] Sentencia de 16 de septiembre de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), apartado 31; véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), apartado 39; de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartado 22, y de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartados 11, 12 y 16.

[26] Sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 31. En consecuencia, una relación jurídica establecida por ley también puede ser suficiente.

[27] Sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 33.

[28] Sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91), apartados 35 y ss.

[29] Sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91), apartados 38 y 39.

esta obligación, recurrió a un tercero, al que compensó los gastos. Como cualquier contraprestación normal, la compensación pagada al tercero no estaba limitada ni determinada *a posteriori*.

42. En cambio, el mantenimiento de una institución de interés general (por ejemplo, un museo), por cuyos gastos de funcionamiento el municipio paga una subvención independiente del número concreto de visitantes, no es el prototipo de un servicio concreto prestado a título oneroso. En principio, esta operación no es imponible (debido a la falta de un beneficio concreto que se contraponga a la subvención). La situación sería diferente si el municipio estuviera obligado por ley a mantener un museo y, para dar cumplimiento a esta obligación, contratara y pagara a un tercero.

b) Prestación de servicios y contraprestación de un tercero (artículo 73 de la Directiva del IVA)

43. Sin embargo, la subvención también puede considerarse una remuneración (obtenida de un tercero) si el beneficiario de la subvención (en el presente asunto, la sociedad) proporciona a otra parte (en el presente asunto, los pasajeros) un beneficio concreto (en el presente asunto, el transporte de pasajeros) y el concedente de aquella paga precisamente por ello (el denominado «complemento del precio»). El artículo 73 de la Directiva del IVA aclara este extremo.

44. Con arreglo a su tenor literal, dicho precepto se aplica cuando la subvención está directamente vinculada al precio de la operación en cuestión. Para que nos encontremos en dicho supuesto, es necesario que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una prestación de servicios determinada. Solo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una prestación de servicios. [30]

45. Por otra parte, hay que comprobar que los destinatarios del servicio (en el presente asunto, los pasajeros) obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es necesario que el precio que paga el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al prestador del servicio. [31] Así, el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones», en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA, 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. [32]

c) Conclusión provisional

46. Si se parte en rigor tanto de la naturaleza de los impuestos especiales como del tenor del artículo 73 de la Directiva del IVA, habrá de distinguirse, pues, entre los pagos a los que no se contrapone un beneficio concreto e individualizado o que solo tienen un vínculo indirecto con el precio de las operaciones y aquellos pagos que tienen un vínculo directo con un beneficio individualizado o, en su caso, con el precio de las operaciones del beneficiario de tales pagos.

[30] Sentencias de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas) (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847), apartado 31, y de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444), apartados 27 y 28.

[31] Véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas) (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847), apartado 32, y de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444), apartado 29 y jurisprudencia citada.

[32] Véanse, sobre la disposición anterior que figuraba en la Sexta Directiva, las sentencias de 9 de octubre de 2019, C y C (IVA y subvenciones agrícolas) (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847), apartado 34, y de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444), apartado 31 y jurisprudencia citada.

47. Ese vínculo directo solo puede derivar de las condiciones específicas de la subvención y de las circunstancias del caso concreto. Su apreciación corresponde en primer lugar al órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, el Tribunal de Justicia puede proporcionar indicaciones útiles a este respecto, ya que, si se analiza con detenimiento, la interpretación de una disposición y su aplicación difícilmente pueden separarse.

3. Aplicación al caso concreto

a) Contraprestación por un servicio prestado al concedente de la subvención

48. En el presente asunto, la entidad local tiene ciertamente interés en el que se preste el servicio de transporte público colectivo en su territorio. Además, la subvención sirve para que el beneficiario pueda seguir ofreciendo dicho servicio. La única cuestión que se plantea es si esto es suficiente para afirmar que el concedente de la subvención obtiene un beneficio concreto al que se contrapone dicha subvención, o bien si la subvención se abona, más bien, en pro del interés general.

49. En el presente asunto, la subvención no está vinculada a obligaciones concretas a favor del concedente de aquella, ya que solo se concede *a posteriori* en compensación por las pérdidas sufridas. No es el concedente de la subvención el que decide qué y cuántas rutas, sino el beneficiario de la misma, de forma autónoma. A ello se le añade el hecho de que la cuantía de la subvención por las pérdidas derivadas de la prestación de estos servicios está limitada y se calcula a tanto alzado en función de los kilómetros por vehículo puestos a disposición del público en general y que el beneficiario de la subvención ofrece, careciendo de pertinencia el número de usuarios específicos de los servicios de transporte.

50. Por lo tanto, el desarrollo de una actividad concreta del beneficiario de la subvención no da lugar a un pago específico y determinable por parte del concedente, sino que la subvención se limita a compensar las pérdidas hasta una cierta cuantía (que se determina mediante un reglamento de la Unión) para que el beneficiario de la subvención pueda seguir prestando los servicios de transporte a los pasajeros específicos. De la resolución de remisión no se desprende que exista una obligación concreta a cargo del concedente de la subvención de poner a disposición el correspondiente servicio de transporte público colectivo, obligación de la que le liberaría el beneficiario de la subvención.

51. Así pues, si bien la puesta a disposición de un servicio de transporte público colectivo también redunda en interés del concedente de la subvención, tal servicio no proporciona un beneficio consumible concreto a este, sino a los usuarios del transporte público solo en el momento en que hacen uso del mismo. En consecuencia, conforme a la tesis que propugno, no se da la «relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida» que exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [33] para que se trate de un servicio imponible, lo cual las propias autoridades tributarias polacas parecen considerar igualmente en sus observaciones escritas.

52. Tomando como referencia el apartado 37 de la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto Balgarska natsionalna televizia, [34] cabría también formular la afirmación siguiente: en el presente asunto, sin embargo, no existe entre el Estado, que abona con cargo a sus presupuestos

[33] Sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartado 12.

[34] Sentencia de 16 de septiembre de 2021 (C-21/20, EU:C:2021:743), apartado 37.

una subvención para financiar el servicio de transporte público colectivo, y los pasajeros, que se benefician de este servicio, una relación análoga a la existente entre una caja del seguro de enfermedad y sus asegurados.[35] En efecto, estos servicios no benefician a personas que pueden ser identificadas con claridad, sino a todos los pasajeros potenciales. Además, el importe de la subvención en cuestión se calcula por referencia a un importe a tanto alzado fijado mediante reglamento en función de los kilómetros por vehículo, sin tener en cuenta en modo alguno la identidad y el número de usuarios del servicio prestado.

b) Contraprestación de un tercero por los servicios prestados a los pasajeros

53. Suponiendo que esta apreciación de los hechos sea correcta, solo cabe considerar destinatarios específicos de los servicios de transporte subvencionados a los usuarios a los que el beneficiario de la subvención presta su (servicio de) transporte de pasajeros. Únicamente si la subvención de la entidad local constituye una «subvención directamente vinculada al precio de estas operaciones» aumentaría la base imponible de los servicios de transporte en la cuantía de la subvención.

54. A diferencia de las subvenciones para las tarifas legales de transporte bonificado que concederá la sociedad, igualmente mencionadas en la resolución de remisión y que se refieren a un servicio concreto para un usuario específico, las subvenciones dirigidas a cubrir pérdidas carecen de un vínculo concreto con operaciones determinadas. Solo existe un vínculo general con la actividad (deficitaria). Por lo tanto, únicamente se da un vínculo indirecto con los servicios de transporte concretos. La subvención, cuyo importe es limitado, no puede influir en el precio del servicio de transporte concreto porque, en primer lugar, se concede *a posteriori* y, en segundo lugar, es independiente de la utilización concreta de los servicios de transporte. Antes bien, toma como referencia los kilómetros por vehículo ofrecidos y, por tanto, la utilización potencial por parte del público en general.

55. A este respecto, el órgano jurisdiccional de primera instancia consideró que de la solicitud de acuerdo tributario previo se desprendía que la compensación no influía en la tarifa (precio del servicio) porque es el organizador quien fija las tarifas. En estas circunstancias, se pretende que la subvención solo permita, en general, que el beneficiario de la misma ofrezca los servicios correspondientes, sin que esté directamente relacionada con el precio de estos servicios. Si las tarifas aplicables a los usuarios del servicio de transporte de viajeros no las fija el beneficiario de la subvención, sino que lo hacen, de antemano, las autoridades competentes o el concedente de la subvención, la subvención *a posteriori* dirigida a cubrir los costes no podrá incidir directamente en los precios del servicio.

56. A este respecto, este supuesto también es —contrariamente a cuanto aparentemente sostienen la Comisión y la República de Polonia— claramente diferente del supuesto sobre el que versaba el asunto Le Rayon d'Or[36] y al que el órgano jurisdiccional remitente hace referencia expresa. En dicho asunto, la caja del seguro de enfermedad pagaba una suma a tanto alzado por cuidados por paciente que los requiriera. El Tribunal de Justicia acertó de pleno al considerar que esta «compensación» suponía el pago de una remuneración (en la medida en que los pacientes

[35] A este respecto, el Tribunal de Justicia se remite expresamente al asunto Le Rayon d'Or: véase la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

[36] Sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartados 32 y ss.

también tuvieran que hacer una aportación, se trataría de una remuneración que completaría el precio), ya que tanto el servicio y el destinatario del mismo como su importe «se determina[ban] *a priori* y siguiendo criterios establecidos».

57. El hecho, subrayado por el órgano jurisdiccional remitente en la petición de decisión prejudicial y por la República de Polonia en sus observaciones escritas, de que es probable que, de resultas de la compensación, la remuneración total sea inferior a la que se daría sin la subvención, no cambia en nada esta conclusión. Por un lado, esto es más que cuestionable si la tarifa que se abona por el servicio de transporte no puede determinarla el proveedor. En este supuesto, es probable que sin la subvención no se prestase servicio alguno a título oneroso.

58. Por otro lado, esta consecuencia, si se examina con detalle, es inherente a toda subvención. Toda subvención permite a su beneficiario realizar un cálculo de precios diferente. Sin embargo, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, «el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA».[37]

59. La insuficiencia de tal vínculo indirecto quedó puesta de manifiesto igualmente en la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto Comisión/Alemania,[38] ya que, con este razonamiento, la subvención a los productores de forrajes desecados también habría estado sujeta al impuesto y no exenta. Esta subvención también permitió a los productores calcular los precios de forma diferente. Sin embargo, como la subvención era de interés general y no redundaba en interés de los compradores individuales de forrajes desecados y, en particular, no tomaba como referencia la cantidad vendida en cada caso, el Tribunal de Justicia descartó —con razón— que existiese una remuneración obtenida de un tercero. Por consiguiente, los efectos generales en el cálculo del precio —que son inherentes a toda subvención— no bastan para suponer que existe tal remuneración obtenida de un tercero en la forma de esta subvención.

V. Conclusión

60. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) del siguiente modo:

«Los artículos 2, apartado 1, letra c), y 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, deben interpretarse en el sentido de que una compensación *a posteriori* de las pérdidas económicas cuyo importe está limitado mediante un reglamento de la Unión Europea y que no se fija en función del número de usuarios, sino de los kilómetros por vehículo ofrecidos a tanto alzado, no constituye una contraprestación por un servicio prestado a la entidad de la Administración pública local que paga el servicio. Dicha compensación tampoco constituye una remuneración obtenida de un tercero a favor de los usuarios específicos del transporte público local, ya que no tiene una influencia directa, sino a lo sumo indirecta, en el cálculo de los precios de la sociedad subvencionada.»

[37] Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), apartado 12.

[38] Sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania (C-144/02, EU:C:2004:444), apartados 34 y ss.