

Asunto C-615/23**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

6 de octubre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

16 de junio de 2023

Parte recurrente:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia)

Parte recurrida:

P. S.A.

Objeto del procedimiento principal

Acuerdo tributario previo, que incluye en la base imponible del IVA la compensación abonada a un operador por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo

Objeto y fundamento jurídico de la cuestión prejudicial

Interpretación del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE por lo que respecta a la inclusión en la base imponible del IVA de la compensación abonada a un operador por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo — Artículo 267 TFUE

Cuestión prejudicial

¿Debe interpretarse el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada) 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?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículo 73.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios, de 11 de marzo de 2004) (texto refundido: Dz. U. de 2018, posición 2174, en su versión modificada) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

El artículo 29a, apartado 1, dispone fundamentalmente que constituirá la base imponible todo aquello que, en concepto de pago por la adquisición, reciba o haya de recibir el proveedor o el prestador del servicio del adquirente, el destinatario del servicio o 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.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Ley de Transporte Público Colectivo, de 16 de diciembre de 2010) (Dz. U. de 2018, posición 2016, en su versión modificada) (en lo sucesivo, «Ley de Transporte Público»):

El artículo 50, apartado 1, punto 2, letra c), dispone 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.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento y alegaciones esenciales de las partes

- 1 P. S.A. (en lo sucesivo, «solicitante» o «sociedad») solicitó un acuerdo tributario previo en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA).

- 2 La solicitante es una empresa que desarrolla una actividad económica. 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 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. 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, la solicitante está barajando la posibilidad de celebrar contratos de prestación de servicios de transporte público por carretera, que prevean que se le atribuya la compensación mencionada en el artículo 50, apartado 1, punto 2, letra c), de la Ley de Transporte público. La solicitante intervendría en calidad de operador, mientras que el organizador del transporte público colectivo sería la otra parte del contrato, es decir, una entidad local (en lo sucesivo, «entidad local»).
- 3 En el marco de la actividad de transporte público colectivo, la solicitante 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 resoluciones de las autoridades competentes; 2) el organizador mediante un modelo de contrato de prestación de servicios en el ámbito del transporte público por carretera.
- 4 La solicitante 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 la competencia del organizador; 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.
- 5 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 solicitante 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.
- 6 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 financiera 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 subvención de los gastos generales de la actividad de transporte prestada conforme al contrato.

- 7 La solicitante planteó a la autoridad tributaria, entre otras, la pregunta de si esa compensación era una operación sujeta al IVA a efectos del artículo 29a, apartado 1, de la Ley del IVA.
- 8 En opinión de la solicitante, 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.
- 9 En el acuerdo tributario previo, de 14 de mayo de 2019, la autoridad tributaria consideró que era incorrecto ese planteamiento y declaró que la solicitante, al realizar las acciones descritas en la solicitud, que responden a la definición de actividad económica establecida en el artículo 15, apartado 2, de la Ley del IVA, actúa en calidad de sujeto pasivo del IVA.
- 10 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.
- 11 Mediante sentencia de 26 de noviembre de 2019, el tribunal de primera instancia anuló el acuerdo tributario previo.
- 12 En la motivación de la sentencia, dicho tribunal, invocando, al igual que la autoridad tributaria, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629, y de 13 de junio de 2002, *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369), declaró que, de la solicitud, se deduce que la compensación no influiría en el precio del billete (del servicio), habida cuenta de que los precios de los billetes serían fijados por el organizador. El tribunal de primera instancia consideró incorrecta la postura de la autoridad tributaria, según la cual, desde el punto de vista económico, la sociedad no podría prestar los servicios de transporte colectivo a los precios que se le impusieran sin recibir una compensación, lo que implica que esa compensación influye en el precio. El mismo tribunal expuso que ese razonamiento no puede considerarse acertado a la luz de los requisitos necesarios subrayados por el Tribunal de Justicia, en particular, el hecho de que la relación entre el precio de los servicios de transporte prestados y la compensación debe ser inequívoca y claramente apreciable.
- 13 La autoridad tributaria ha interpuesto un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 14 El órgano jurisdiccional remitente desea que el Tribunal de Justicia dilucide si el artículo 73 de la Directiva 2006/112 (Directiva del IVA) debe interpretarse en el sentido de que una compensación abonada al operador por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público que posibilita el transporte de viajeros, calculada según los vehículos-km, constituye una contraprestación por la prestación de servicios de transporte y, por consiguiente, queda sujeta a tributación en concepto del IVA.
- 15 La autoridad tributaria observa que las compensaciones recibidas por un operador (empresa transportista) pueden constituir una retribución, sujeta al IVA, por los servicios de transporte prestados. Concluye que existe una relación directa entre la compensación recibida y los servicios prestados por el operador, puesto que, de no recibir la subvención, la empresa transportista no podría prestar los servicios.
- 16 En la jurisprudencia nacional existente, se considera que la compensación no se incluye en la base imponible por los siguientes motivos:
 - (1) la posibilidad de asignar inequívocamente el importe de la financiación a una operación concreta es determinante para calificar el importe de la financiación obtenida por el sujeto pasivo como un componente de la base imponible. De las circunstancias fácticas de la operación debe resultar que un tercero ha concedido una financiación como parte de la retribución de un sujeto pasivo en concepto de una operación concreta. Cuando no exista esa relación directa, se ha de considerar que la financiación no debe incluirse en la base imponible del IVA, incluso si, mediante la tributación, el sujeto pasivo está en condiciones de reducir efectivamente el precio de los productos o servicios ofertados;
 - (2) las compensaciones de que se trata no tienen una influencia directa en los precios de los servicios prestados. Su objetivo es ante todo cubrir las pérdidas inherentes a dicha actividad (o, en su caso, garantizar una ganancia razonable) y permitir llevar a cabo tal actividad. También la forma de atribuir las compensaciones pone de manifiesto que estas constituyen un pago suplementario de carácter subjetivo vinculado a los gastos de funcionamiento en que incurre la sociedad al proporcionar un transporte de utilidad pública y no a los precios de los servicios de transporte, sobre los cuales no repercute la compensación.
- 17 Para dirimir si la compensación analizada ha de incluirse en la base imponible, es necesario referirse a su naturaleza según esta resulta de la Ley de Transporte Público, de la que se desprende que, gracias a la compensación, el servicio prestado tiene un precio considerablemente inferior, puesto que, de no ser por la subvención, el operador no podría prestar los servicios por un precio que no reflejase los gastos soportados por el operador y el margen que corresponde a este. Aunque la compensación se plantea exclusivamente cuando existe una incidencia financiera neta negativa, ello permite que el organizador fije el precio de los billetes en un importe máximo.

- 18 En la jurisprudencia existente de los tribunales nacionales, se ha invocado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, entendiéndola en un sentido según el cual el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo no basta para que dicha subvención se incluya en la base imponible. En efecto, es necesario que esta se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada (sentencia C-184/00, a la que el Tribunal de Justicia se refiere también en otras sentencias, por ejemplo, en la sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Suecia, C-463/02, EU:C:2004:455). Sin embargo, el precio que paga el adquirente o el destinatario deberá determinarse de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por estos. Por ello, debe examinarse objetivamente si el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencia, anteriormente citada, C-184/00, apartados 12 a 14).
- 19 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas de si la postura del Tribunal de Justicia es comprendida correctamente y se pregunta si, para responder a la cuestión prejudicial planteada, es relevante que se dé una relación directa entre los precios de los billetes y la compensación recibida, entendida como una aportación directa a los billetes que disminuye proporcionalmente su precio, o bien si, para fijar esta relación directa, basta con determinar que, sin las compensaciones, los billetes tendrían obligatoriamente un precio superior.
- 20 El órgano jurisdiccional remitente desea asimismo que se aclare si la existencia de una relación directa entre la compensación abonada y el servicio prestado puede deducirse del hecho de que los servicios de la parte que recibe la compensación (el operador) se caracterizan por la continuidad de su prestación y por la constante disponibilidad del proveedor para prestarlos. La autoridad considera que existe esa reciprocidad, puesto que considera que el operador presta un servicio al organizador del transporte público.
- 21 Las dudas del órgano jurisdiccional remitente se desprenden indirectamente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que una «suma a tanto alzado por cuidados» constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluida en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido (sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, C-151/13, EU:C:2014:185). En esa sentencia, el Tribunal de Justicia recordó que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema

común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y que, con independencia de la situación particular de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (apartado 30 y jurisprudencia citada). El Tribunal de Justicia advirtió que, para considerar que una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha Directiva, no se exige que la contraprestación de esa prestación se obtenga directamente del destinatario de esta (apartado 34 y jurisprudencia citada). Además, el Tribunal de Justicia declaró que el hecho de que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trataba no fuera la caja nacional del seguro de enfermedad que abonaba la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no podía romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.

- 22 En el presente asunto, no hay duda de que la compensación no se refiere a un servicio individualizado de transporte a favor del destinatario del servicio. En efecto, la compensación no puede asignarse al comprador concreto de un billete, a un pasajero o a un billete, ya que sirve para cubrir la incidencia financiera neta negativa de la actividad consistente en la prestación de servicios públicos. Por el contrario, gracias a la compensación, resulta inferior la onerosidad para los pasajeros.
- 23 La compensación en cuestión tampoco es una prestación general de la actividad del operador, sino que está relacionada únicamente con su actividad en el ámbito del transporte público colectivo, puesto que, si el operador, además de prestar servicios de transporte público colectivo, desarrolla asimismo otra actividad económica, está obligado a llevar una contabilidad separada para los servicios prestados en el ámbito del transporte público colectivo.
- 24 A la luz de la sentencia dictada en el asunto C-151/13 parece que, para apreciar la existencia de una relación directa entre el servicio y la contraprestación, tampoco resulta relevante que el destinatario directo de los servicios de transporte público sean los pasajeros y no la entidad local que abona esa compensación. Efectivamente, la contraprestación no tiene por qué ser recibida directamente de su destinatario, sino también puede proceder de un tercero. El Tribunal de Justicia (entre otras, en la sentencia dictada en el asunto C-151/13) ha confirmado también que la contraprestación no tiene por qué ser obtenida en su totalidad del adquirente del servicio/bien, ya que puede proceder también en parte o en su totalidad de un tercero.
- 25 Parece que, a la hora de fijar la relación directa entre los precios de los billetes y la compensación, también es relevante que la prestación de servicios del operador se caracterice por la continuidad de su realización y la disponibilidad constante del proveedor para prestarlos. Por ello, para apreciar si existe una relación directa entre esa prestación y la contraprestación (compensación), no resulta necesario que el pago se refiera a una prestación de un servicio de transporte colectivo, individualizado y estrictamente determinado, a favor de un pasajero concreto

(véase, por analogía, las sentencias del Tribunal de Justicia en el asunto C-151/13 y de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733). También confirma la existencia de una relación directa entre la compensación abonada y los servicios prestados el hecho de que los contratos por los que se encargan la realización de los servicios de transporte incluyen determinadas reglas sobre la posibilidad de ajustar el importe de la compensación, cuando, habida cuenta del cambio de la situación, el importe atribuido sea insuficiente para realizar los servicios especificados en ese contrato.

- 26 Asimismo, parece que tampoco impide apreciar esa relación directa el hecho de que la compensación se establezca a tanto alzado y a escala anual para cubrir los gastos de funcionamiento del operador (y no sobre la base de servicios individualizados). El Tribunal de Justicia ha admitido la tributación de un suplemento atribuido a tanto alzado o de una compensación abonada para cubrir los gastos de funcionamiento de un organismo determinado (sentencias en el asunto C-174/14 y de 22 de febrero de 2018, Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91). Como se ha señalado anteriormente, los servicios de transporte se prestan de forma continuada e ininterrumpida, lo que no altera el hecho de que existe una relación directa entre la prestación de los servicios realizada y la remuneración que se les atribuye, cuyo importe se ha fijado anteriormente con arreglo a determinadas reglas.
- 27 Parece también que el hecho de que los precios de los billetes y el importe de las posibles bonificaciones se determinen por la entidad local y no por el operador de que se trata no reviste una importancia determinante para el litigio, dado que esas cuestiones se regulan también en el contrato celebrado con el operador e influyen en el cálculo de la cuantía de la compensación. El Tribunal de Justicia ha declarado que, siempre que pueda identificarse la contraprestación, no es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio, bastando en cambio con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención sea significativa (sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania, C-144/02, EU:C:2004:444, apartado 30).