

Inf. A/4/31/14

INFORME

ASUNTO: INFORME SOBRE LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LAS ACTIVIDADES EFECTUADAS POR LOS SERVICIOS PÚBLICOS DE RADIO Y TELEVISIÓN.

Antecedentes

Se ha planteado a esta Subdirección el tratamiento a efectos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) de determinadas actividades realizadas por las Administraciones Públicas, en particular del **servicio público de radio y televisión**.

Dichas cuestiones surgen al hilo de reiteradas solicitudes de devolución del IVA soportado planteadas por sociedades y entes que prestan el servicio público de radio y televisión, en las que dichas entidades han considerado como deducibles la totalidad de las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Se consulta en consecuencia acerca de la sujeción o no de dichas operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y en su caso, el **derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a dicha actividad**.

Consideraciones jurídicas

I.- CUESTIONES GENERALES: TRIBUTACIÓN EN IVA DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS.

En primer lugar determinaremos la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las diferentes actividades de los entes públicos en general, para a

continuación, precisar la tributación correspondiente a efectos del Impuesto al servicio público de radio y televisión.

En este sentido y en primer lugar debemos remitirnos al Informe elaborado por esta Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección (A/3/51/12) de 6 de julio de 2012, el cual contiene un análisis de la tributación en IVA de los entes públicos partiendo al efecto de la interpretación que de nuestra normativa interna efectúa la doctrina de la Dirección General de Tributos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo español emitida al amparo de la jurisprudencia comunitaria en la materia.

De este Informe pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1.- La determinación del régimen tributario aplicable a efectos de IVA a la actividad de los Entes Públicos exige en primer lugar un **análisis de la naturaleza de la actividad** para, a continuación, y **únicamente en el caso de que se trate de una actividad de naturaleza económica**, entrar a evaluar la aptitud del organismo en cuestión para ser o no sujeto pasivo del IVA respecto a dicha actividad.

Para el legislador español, el concepto de actividad económica, regulado en el artículo 5.2 de la LIVA, se concibe como la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, añadiendo a tal consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y, el ejercicio de profesiones liberales y artísticas, en línea con el artículo 9, apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, en adelante Directiva.

El TJUE ha puesto de manifiesto de manera reiterada la amplitud del concepto de actividad económica así como por su carácter objetivo, con independencia de los fines perseguidos por la actividad y de sus resultados (por todas, sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman; de 26 de marzo de 1987, Comisión Países Bajos, de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia; de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield).

El TJUE apunta varios criterios a tener en cuenta para la calificación de una actividad desarrollada por un Organismo Público de los que a su vez cabe extraer algunas notas características de lo que en estos casos constituiría una actividad de naturaleza no económica (por todas, sentencia de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services AG, As C-93-10; sentencia de 26 de marzo de 1987 Comisión /Países Bajos, asunto C-235/85; sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86):

- No aplicación de las leyes normales de la economía, por referencia a que su gestión se inspira en principios de funcionamiento que no corresponden a los de la empresa privada.
- Actividades que por lo general se realizan sin contraprestación o, en cualquier caso, a cambio de una retribución simbólica, fijada en todo caso en base a parámetros ajenos al valor del servicio y que, en consecuencia, no constituye el contravalor efectivo del servicio.
- Fijación, en su caso, de la remuneración de forma unilateral por la autoridad pública a través de norma imperativa.
- En ocasiones se trata de actividades de recepción obligatoria por los destinatarios.

A la hora de delimitar las **actividades de naturaleza no económica**, excluidas por tanto del ámbito de aplicación del Impuesto, en el caso de Organismos públicos tales características parecen apuntar exclusivamente, teniendo en cuenta también la amplitud del concepto de actividad económica, a aquellas actividades que se corresponden con competencias que tienen atribuidas en los ordenamientos respectivos como propias en exclusiva, fuera del alcance de los operadores económicos, y cuya gestión se inspira en principios de funcionamiento ajenos a una empresa privada.

Se trata de actividades que han de prestarse por los organismos públicos con carácter obligatorio y en las condiciones fijadas unilateralmente por la autoridad pública con competencias normativas en la materia, incluidas las condiciones económicas así

como los parámetros con arreglo a los cuales ha de fijarse en su caso la retribución que se establezca, sin posibilidad de intervención. Incluso en el supuesto de que se fije una retribución, el organismo público no puede condicionar el ejercicio de la prestación a su pago, ni el importe de la contraprestación se determina en función del valor real de los servicios prestados, **faltando la necesaria relación directa entre las operaciones y la contraprestación recibida** que caracteriza a las operaciones imponibles.

Además de derivarse de la propia jurisprudencia del TJUE, el correlato normativo de esta conclusión puede encontrarse en los **artículos 4 y 5 de la LIVA**, así como en los **artículos 2 y 9 de la Directiva**, cuando definen el hecho imponible y el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA, con especial referencia al carácter oneroso de las operaciones y a la necesaria existencia previa de una actividad empresarial o profesional (LIVA) o económica (Directiva).

2- Definido el concepto de **actividad económica** y siempre que nos encontremos dentro de este tipo de actividad, la LIVA en su artículo 7.8, transponiendo el artículo 13 de la Directiva, establece como norma general que no están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, y a continuación recoge las excepciones a esta regla general, exceptuándose en los supuestos en que *“los referidos Entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles”*.

En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes Públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

(...)”.

La normativa española ha de interpretarse siguiendo los parámetros de la Directiva, cuyo artículo 13 dispone:

“Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en

el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante”.

La doctrina del TJCE ha señalado, en diversas sentencias como la de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, Asunto 202/90, que el análisis del anterior precepto pone de manifiesto que para que pueda aplicarse deben reunir acumulativamente dos requisitos:

- el ejercicio de actividades por parte de un organismo público, y
- la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública.

También resulta jurisprudencia del TJCE, sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros As C-4/89 y de 6 de febrero de 1997, Marktgemeinde Weldem, Asunto C-247/95 que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del precepto comunitario, son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados y que el único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías es el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.

Sin embargo, y como se indicó en la sentencia de 8 de junio de 2006, Feuerbestattungsverein Halle, Asunto C-430/04, la regla de la no sujeción al Impuesto de los entes públicos que actúen en el ejercicio de funciones públicas no se aplica cuando sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia.

Aún cuando el ámbito idóneo de actuación de los poderes públicos se sitúa fuera de la concurrencia con los operadores privados, lo cierto y verdad es que la ampliación de las funciones públicas ha conducido a que en la actualidad existan áreas en que se produce dicha concurrencia, a pesar de ser áreas en las cuales se puede defender que dicha actuación se produce en tanto que autoridades públicas.

Para evitar que la no sujeción pueda situar a los entes públicos en una situación distinta a la que corresponde a los operadores privados, con la consiguiente distorsión en un impuesto que se supone neutral, el art.13 de la Directiva 2006/112/CE señala que la meritada no sujeción en ningún caso puede conducir a una situación de distorsión significativa de la competencia.

La no sujeción de las operaciones desarrolladas por un ente Público no podrán resultar generadoras de distorsiones significativas de la competencia, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea, de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight, Asunto C-288/07.

Conforme a dicha normativa, **debe precisarse cuál es el régimen jurídico de la prestación del servicio, sólo si el ente público actúa bajo un régimen de Derecho Público cabe plantearse la no sujeción de tales actividades al IVA, salvo que provoque distorsiones en la competencia.**

Adicionalmente, esta excepción se completa con la lista de actividades citadas, con respecto a las cuales los organismos públicos siempre serán considerados sujetos pasivos aún cuando las desarrollen en el ejercicio de sus funciones.

- **Formas de prestación del servicio público.**

La sujeción o no de la actividad realizada por el Ente Público está directamente relacionada con la forma de prestación del servicio público, bien sea de forma directa (cuando la Administración Pública realice el servicio directamente con sus propios medios o por medio de entes instrumentales) o indirectamente (entendida como la prestación del servicio en cuya virtud una Administración Pública encomienda a una

persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha sido asumida como propia de su competencia por la administración encomendada).

Debemos hacer, por tanto, una breve referencia a las formas de gestionar los servicios públicos, de forma directa o indirecta.

- **Gestión directa de los servicios públicos.**

A través de la gestión directa, la Administración Pública realiza el servicio directamente, con sus propios medios, o por medios instrumentales. En este último supuesto la prestación directa puede presentarse con un grado mayor de autonomía que a través de sus propios medios, distinguiéndose la prestación del servicio de forma directa mediante Organismos Autónomos (se rige por el Derecho Administrativo), Entidad Pública Empresarial y Sociedad Mercantil cuyo capital sea íntegramente público o de titularidad pública (éstas dos últimas se rigen por el Derecho Privado).

Tanto la Directiva como la norma española exigen como requisito indispensable para la **no sujeción al Impuesto** que la entrega de bienes o prestación de servicios **se efectúe de manera directa y en nombre propio por Ente Público.**

El artículo 7.8 LIVA dispone a estos efectos que no estarán sujetas:

“8º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles”.

En relación a la gestión directa y la participación de sociedades mercantiles íntegramente participadas por entes públicos, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas sentencias, entre otras, sentencias de 25 de septiembre de 2002 (casación 663/98), 23 de abril de 2004 (casación 967/99) o 12 de junio de 2004 (casación 8139/99), **en el sentido de considerar que las entidades íntegramente participadas por Ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios**

del ente territorial, no son sino órganos técnico jurídicos. Establece que no se puede considerar estas sociedades mercantiles de igual modo que las pertenecientes a socios privados, por lo tanto, al ser consideradas como **órganos técnicos jurídicos dependientes de los entes públicos de los que dependen las transferencias o aportaciones que se realicen desde la sociedad mercantil al ente público, no se puede considerar como una contraprestación sujeta al impuesto,** puesto que se trata de aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en la LIVA.

Por tanto, **la prestación del servicio de gestión tributaria realizada al Ente público por parte de la sociedad mercantil de capital perteneciente íntegramente al ente público es una operación no sujeta al IVA,** y se entiende como una forma de prestación directa del servicio público por parte del ente público.

Al amparo de la jurisprudencia del TJCE y del criterio del Tribunal Supremo la **Dirección General de Tributos ha emitido una constante doctrina** en relación a la consideración de órganos técnico jurídicos de las sociedades mercantiles íntegramente participadas por un Ente territorial y creadas al amparo de la Ley para la gestión de los servicios propios de aquel. La citada doctrina del **“órgano técnico jurídico”**, incluso la contenida en sus más recientes resoluciones, por todas, consulta V-0154-12 de 26 de enero, extiende los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7.8º de la LIVA a los **servicios internos** prestados por estos órganos al ente territorial del que **dependen o bien a otras entidades que dependan íntegramente del mismo, siempre, se entiende, en las mismas condiciones que resultan para los entes públicos.** Como contrapartida a la no sujeción de estos servicios, y en línea con el carácter de estas entidades como órganos técnico-jurídicos de los Entes públicos de los que dependen, **las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a su financiación no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto,** siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas. Asimismo, por el mismo motivo, quedaría fuera del ámbito de aplicación del impuesto en estas mismas circunstancias cualquier **afectación de bienes al servicio público** que realice el ente

público mediante su asignación a la sociedad mercantil por resultar inherente a la propia prestación del servicio.

En concreto, las condiciones bajo las cuales la citada doctrina entiende que la sociedad mercantil actúa como órgano técnico-jurídico del Ente Público que la ha creado y a las que en consecuencia se condiciona la **no sujeción** de las prestaciones recíprocas son literalmente las siguientes:

- a) *La creación de la sociedad se ha llevado a cabo al amparo de lo dispuesto en virtud de Ley para la prestación de un servicio público.*
- b) *Su capital es propiedad íntegra, por vía directa o indirecta, de un Ente territorial, quien en consecuencia, gobierna en todo momento su proceso de toma de decisiones (participación al 100 por 100).*
- c) *Tendrá por único y exclusivo destinatario de los servicios que presta al ente que los crea.*
- d) *Su financiación se llevará a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado.*
- e) *No hay riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar de la no sujeción.*

En cualquier caso, la referida no sujeción **aplicable en exclusiva a los servicios de carácter interno**, como acabamos de apuntar, y al igual que ocurre en el caso de los entes públicos, **encuentra su límite esencial en la distorsión de la competencia que, en su caso, pueda generarse**. A tales efectos, deberá valorarse especialmente la naturaleza de los servicios prestados por la entidad, quedando en todo caso sujetos y no exentos del Impuesto cuando se trate de servicios enumerados en la lista que al efecto proporciona el propio artículo 7.8º de la Ley de IVA, como correlato del Anexo I de la Directiva IVA, o bien de cualesquiera otros servicios propios de las empresas privadas.

Hemos de advertir en este punto, aun a riesgo de resultar reiterativos, que evidentemente la doctrina que comentamos **presume en todo caso, como premisa de partida, la naturaleza económica de la actividad en cuestión**, a resultas del preceptivo análisis previo en los términos apuntados por la jurisprudencia comunitaria. En caso contrario, la actividad quedaría automáticamente excluida del ámbito de aplicación del impuesto sin necesidad de ulterior debate sobre su tributación.

Lo mismo cabe decir respecto de los **servicios de naturaleza económica que la sociedad mercantil íntegramente dependiente preste en su propio nombre a terceros mediante contraprestación, a los que evidentemente no puede en ningún caso extenderse la no sujeción**. Se trata en definitiva de la prestación de un servicio de naturaleza económica por una sociedad mercantil actuando en su condición de empresario o profesional, y no de órgano técnico jurídico de un ente público en el sentido indicado en la doctrina, cuyas conclusiones en consecuencia no resultan en este caso aplicables.

Así lo advierte la Dirección General de Tributos al señalar que *“la doctrina que ha sido expuesta relativa al régimen fiscal aplicable a efectos del Impuesto para los órganos técnico jurídicos de los Entes públicos y, por tanto, su consideración como meros centros de gasto, se fundamenta, entre otros, en el carácter interno de las operaciones que tales órganos realizan, hecho que no es predicable de los servicios prestados en su propio nombre a terceros, sean particulares sean otros Entes públicos distintos de dicha Comunidad Autónoma, a menos que dichos terceros dependan íntegramente de la misma”*.

Y todo ello resulta además congruente con las conclusiones de la misma doctrina en torno al supuesto de exclusión de la no sujeción previsto en el párrafo segundo del artículo 7.8º para la actuación del ente público “por medio de empresas mercantiles” de las que en definitiva deriva como requisito esencial a analizar a estos efectos el **carácter independiente** que dichas entidades puedan llegar a tener en relación con el Ente territorial que las ha creado y del que dependen. A ello se refiere la Dirección General de Tributos cuando señala que, *“en este sentido, **la mención que se hace en el segundo párrafo del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 ha de entenderse aplicable únicamente a operaciones ajenas a la relación entre el Ente público y la fórmula organizativa de la que éste se valga para la prestación de sus servicios, y***

siempre a condición de que dichas fórmulas organizativas tengan, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional, naturaleza empresarial”.

En definitiva, en aplicación del principio de neutralidad, **la tributación de la actividad desarrollada por estas entidades íntegramente dependientes de un ente territorial que las ha creado ha de ser equivalente a la que correspondería si esa misma actividad fuera desarrollada en las mismas condiciones por el propio ente territorial.** En consecuencia, tratándose de actividades de naturaleza económica, ha de quedar sujeta a IVA, además de cuando se trate de una actividad incluida en el listado que a tal efecto incorpora el propio artículo 7.8º de la ley de IVA o bien que se ejerza en concurrencia con el sector privado, **cuando la entidad mercantil actúe en su propio nombre como empresario o profesional frente a terceros, de forma paralela a los supuestos de actuación del propio ente público en las mismas condiciones que un operador privado,** aun cuando la actividad objetivamente pudiera definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública.

Adicionalmente a lo anterior y en el supuesto de que la sociedad mercantil íntegramente dependiente de un ente territorial realizase **operaciones calificadas como entregas de bienes** a efectos del Impuesto, dichas entregas, cualquiera que fuera su destinatario, **se encontrarían sujetas** al mismo, ya que la citada doctrina no debe entenderse aplicable al caso. En este sentido, apunta la Dirección General de Tributos, *“debe tenerse en cuenta el tratamiento dispar que la normativa del Impuesto otorga a las entregas de bienes frente a las prestaciones de servicios, la ausencia de un fundamento jurisprudencial al respecto y el hecho de que afirmar la no sujeción de las mismas podría ser generador de una distorsión no insignificante de la competencia.”*

Respecto de esta doctrina de la Dirección General de Tributos merece una referencia la redacción para el artículo 7, apartado 8º, contenida en el Anteproyecto de Ley por el que se modifica, entre otras, la Ley 37/1992, del IVA y que se encuentra en tramitación en las fechas en que este Informe se elabora.

Siendo conscientes de que dicho texto no es directamente aplicable *ratione temporis* a los hechos producidos con anterioridad a su entrada en vigor, pese a ello no puede dejar de señalarse, como se recoge en la propia Exposición de Motivos, que se “eleva

a rango legal la doctrina administrativa de los órganos técnico-jurídicos”. De ello puede colegirse que la incorporación de esta doctrina al texto legal no tiene para el legislador un efecto innovador sino de consolidación de la doctrina previa.

A título de sumario de lo expuesto en este apartado de “Gestión directa del servicio público”, cabe concluir que, salvo en casos de existencia de distorsión en la competencia o en las actividades expresamente mencionadas en el apartado 7.8º de la LIVA, la actividad de las Administraciones Públicas queda en general fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Ello es así incluso cuando la actividad de la Administración Pública se realice a través de medios instrumentales de los que para concluir la no sujeción al Impuesto cabe predicar tanto su condición de órganos técnico-jurídicos o medio propio, como la inexistencia de una actividad económica propiamente dicha, al no percibir de modo estructural una contraprestación que tenga relación con las actividades efectuadas.

- **Gestión indirecta de los servicios públicos.**

La Administración puede gestionar de forma indirecta, mediante contrato, los servicios de su competencia, siempre que sean susceptibles de explotación por particulares.

En estos supuestos, es concluyente la forma de actuación de la sociedad mercantil interviniente en la operación que presta materialmente el servicio, esto es, si de cara al usuario del servicio se actúa en nombre propio o ajeno, y también es importante analizar la retribución percibida por la prestación del servicio.

Podemos resumir los siguientes supuestos de actuación de los Entes Públicos a través de sociedades mercantiles y su tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1.- Un Ente público encomienda a una sociedad mercantil la prestación de un servicio en beneficio de la colectividad sin contraprestación directa de los particulares y cuyo destinatario directo es el propio ente público en exclusiva. En estos casos la tributación

de la actividad viene determinada por la forma en que se ejercita, según el contenido de la encomienda o convenio para la prestación del servicio.

La sujeción a IVA de la actividad derivará de la actuación de la sociedad mercantil como empresario o profesional a efectos de IVA siendo inherente a tal condición la existencia de una contraprestación satisfecha por el ente público que guarde relación directa con el servicio prestado en los términos dispuestos por la jurisprudencia comunitaria. En estos supuestos, la sociedad mercantil deberá facturar al ente público el importe de la contraprestación que se haya acordado por el servicio, con repercusión del IVA, que no podrá ser objeto de deducción por el ente público.

Cuando el ente público disponga a favor de la sociedad mercantil exclusivamente transferencias o dotaciones presupuestarias para la realización de la actividad que, en los términos definidos por la más reciente jurisprudencia del TJUE (ver por todas la sentencia de 27 de marzo de 2014, Asunto C-151/13, Le Rayon d'Or SARL), no constituyan el contravalor efectivo de las prestaciones efectuadas, la ausencia de contraprestación determina que la actividad queda fuera del ámbito de la aplicación del impuesto.

2.- Un Ente público encomienda a una sociedad mercantil la prestación de servicios que se obtienen, en todo caso por el destinatario o usuario, a cambio de una contraprestación. Se pueden deducir básicamente dos supuestos.

a) Ente público que presta el servicio a los destinatarios finales mediante el cobro de una tarifa (tasa o precio), aún cuando **la prestación material la efectúa la entidad mercantil en nombre y por cuenta del ente público**, pudiendo percibir adicionalmente una contraprestación del ente público por los servicios que en su caso le preste como destinatario.

La característica fundamental es que **el ente público asume el riesgo** en la prestación del servicio, actuando la sociedad mercantil en nombre y por cuenta del ente público y no como empresario o profesional independiente a los efectos del artículo 5 de la LIVA.

Es un supuesto de actuación directa del ente público frente a los usuarios, pese a que para llevarla a cabo puedan utilizarse bienes y servicios suministrados al ente público

por un tercero, y por tanto la prestación del servicio público estará o no sujeta conforme a lo dispuesto a lo largo del presente estudio.

b) Ente público encomienda a una entidad mercantil la prestación del servicio de modo que dicha empresa es quien lo presta en nombre propio y por su cuenta y riesgo, a cambio de una contraprestación, satisfecha por los destinatarios o por un tercero, incluido el mismo ente público.

En estos casos, la actividad queda en todo caso sujeta aún en los supuestos que pudiera definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública.

II.- ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN EN IVA DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DE RADIO Y TELEVISIÓN.

El asunto concreto planteado a esta Subdirección se refiere a la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del servicio público de radio y televisión, en particular, la sujeción al impuesto o no de conformidad con el articulado de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), y en su caso el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la prestación de dichos servicios públicos.

II.1 Gestión del servicio público de radio y televisión.

Con carácter general, la gestión del servicio público de radio y televisión corresponde al Ente Público de Radio y Televisión de la Comunidad Autónoma respectiva, cuya función se ejerce por medio de dos sociedades mercantiles, una de las cuales actúa en el ámbito de los servicios de televisión y la otra en el ámbito de los servicios de radio; el capital de estas sociedades es suscrito íntegramente por la Comunidad Autónoma respectiva por medio del Ente Público de radio y televisión.

Este esquema de gestión se ha realizado por casi todas las Comunidades Autónomas aproximadamente hasta el año 2012, a partir de dicho ejercicio algunas Comunidades debido a las limitaciones presupuestarias derivadas de la situación económica, modifican dicha estructura, pasándose a ser prestados los servicios públicos de radio y

televisión por el Ente público de Radio y Televisión de la Comunidad Autónoma respectiva.

En ambos casos, ya se preste el servicio público directamente o a través de sociedades mercantiles públicas, **se trata de una forma de gestión directa.**

No obstante, debe mencionarse que alguna Comunidad Autónoma ha llevado a cabo una gestión indirecta de dicho servicio público.

Por tanto, de la información recibida cabe concluir que la estructura organizativa para la prestación del servicio público de radio y televisión ha podido variar a lo largo del tiempo entre las diferentes Entidades Territoriales y que no se realiza de igual modo por las diferentes Comunidades Autónomas, lo que deberá ser objeto de análisis y valoración en cada una de ellas, siempre bajo la conclusión general de que existe una actividad de prestación de servicio público de radio y televisión.

II.2 Otras actividades realizadas por el Ente Público de Radio y Televisión.

Como hemos expuesto en el epígrafe anterior la gestión del servicio público de radio y televisión corresponde al Ente Público de Radio y Televisión de la Comunidad Autónoma respectiva, el cual puede ejercer dicha función por medio de sociedades mercantiles o no dependiendo del modo de gestión que adopte la respectiva Comunidad Autónoma.

Además de la función de servicio público de radio y televisión, se incluye en el objeto social del Ente público, o de las sociedades mercantiles correspondientes, **las actividades de comercialización y venta de sus productos y la prestación de servicios publicitarios.**

A este segundo tipo de actividades diferentes de la prestación del servicio público de radio y televisión se hará referencia en adelante como “actividades comerciales”.

II.3 Financiación del Ente Público y de las sociedades mercantiles de radio y televisión.

Atendiendo a la respectiva Ley de creación del Ente Público de Radio y Televisión de la Comunidad Autónoma, éste se financia con cargo al Presupuesto General de la

Comunidad Autónoma o entidad territorial respectivo y mediante los ingresos y rendimientos de sus propias actividades.

Por su parte, la financiación de las dos sociedades mercantiles (de radio y televisión) procede de las dotaciones presupuestarias consignadas en los respectivos Presupuestos (a través de las aportaciones de su socio único) y mediante los ingresos y rendimientos derivados de la comercialización y venta de sus productos y de su participación en el mercado de la publicidad.

II.4 Análisis del servicio público de radio y televisión y de la actividad publicitaria.

A continuación se analizan las actividades prestadas por el Ente Público de Radio y Televisión. Dichas actividades pueden gestionarse:

- Bien directamente, por el propio Ente público o a través de sociedades mercantiles participadas íntegramente por el respectivo Ente público. En este último supuesto, como veremos posteriormente las sociedades mercantiles se consideran órganos técnico jurídico del Ente Público, y en consecuencia, las transferencias y aportaciones del Ente Público a las sociedades no constituyen contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas; esta no sujeción, en cualquier caso, se aplica en exclusiva a los servicios de carácter interno.
- Bien mediante gestión indirecta, realizando materialmente la prestación del servicio una sociedad mercantil de capital privado, si bien la titularidad y competencia del servicio público de radio y televisión corresponde al Ente público.

A su vez, se distinguen como hemos indicado dos tipos de actividad, que analizamos de forma separada:

- Actividad consistente en la realización efectiva de la gestión del servicio público de radio y televisión.
- Actividades de carácter comercial o mercantil consistentes esencialmente en servicios de publicidad y comercialización y venta de otros productos.

II.4.1 Servicio público de radio y televisión.

Es preciso determinar en primer lugar que en este epígrafe del Informe se analiza la tributación del **servicio público** de radio y televisión.

A estos efectos, se requiere que en las leyes de creación de los respectivos Entes Públicos de Radio y Televisión de cada Comunidad Autónoma y en los Estatutos correspondientes que rigen su régimen jurídico se pongan de manifiesto que dichas entidades efectúan la **prestación de un servicio público de radio y televisión.**

Podemos enunciar en relación a la **naturaleza¹ del servicio público de radio y televisión** los siguientes aspectos:

- La función de servicio público exige satisfacer las demandas de información, cultura, educación y entretenimiento de la sociedad; difundir su identidad cultural; promover el pluralismo, la participación y los demás valores constitucionales, garantizando el acceso al medio de todos los grupos sociales significativos;

- La dinamización cultural del territorio se incluye dentro de las funciones de servicio público e incluye la difusión, tanto en el interior como en el exterior de la Comunidad, de tres elementos culturales básicos: la realidad cultural propia del territorio, el patrimonio cultural y social en el territorio y la lengua propia o el habla característica de la región;

- El objetivo último de la programación autonómica es el fomento de la cohesión social y la pertenencia territorial;

¹ “Informe sobre el papel de la Televisión Pública Autonómica en España” elaborado por Accenture y presentado por la Federación de Organismos de Radio y Televisión Autonómicos (FORTA).

- Un servicio público fundamental e insustituible espejo y altavoz de la realidad social, cultural, lingüística e institucional de las Comunidades Autónomas, que aporta la visibilidad esencial requerida en el modelo constitucional del país;

- Un dinamizador autonómico y por ende del país que acerca la realidad cultural y social de cada Comunidad al ciudadano, y eso significa vertebración y sentimiento de pertenencia, y por tanto, incrementa el nivel y calidad de convivencia de nuestras comunidades.

Estas notas ponen de relieve la naturaleza, objetivo y destino del servicio público prestado por los entes públicos.

Debe comprobarse por tanto, que el Ente Público y las sociedades mercantiles de las Comunidades Autónomas respectivas **prestan un servicio público de radio y televisión**, verificándose la **naturaleza del servicio mediante la Ley de creación y los Estatutos respectivos**.

De otro lado, como indicamos en el apartado de financiación, el Ente Público y las sociedades mercantiles, en relación al **servicio público de radio y televisión se financian de forma cuando menos prevalente y de modo estructural con dotaciones presupuestarias**.

En materia de **financiación del servicio público de radio y televisión**, la normativa comunitaria, y en particular el Protocolo anejo al Tratado de Ámsterdam admite la financiación pública del servicio público de radiodifusión, en la medida que se cumplan dos requisitos: 1º) que se realice una función de servicio público, según lo haya definido cada Estado miembro; 2º) que la financiación no perjudique la libre competencia y las condiciones del comercio.

En este sentido, la Comunicación de la Comisión de 11 de noviembre de 2011 sobre la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales a los servicios públicos de radiodifusión, introduce algunos criterios para determinar la compatibilidad de la financiación pública recibida por los servicios públicos de radiodifusión con el derecho de la competencia. Esta Comunicación considera los regímenes de financiación existentes como ayudas de Estado a las que se refiere el artículo 87 del Tratado CE, y

en principio, incompatibles con el mercado común; no obstante, admite su validez cuando se cumplan determinadas condiciones.

En cuanto a los sistemas de financiación prevé tanto un sistema de financiación única (solo fondos públicos), como un sistema de doble financiación (combinaciones de fondos públicos e ingresos por actividades comerciales). La Comunicación aboga por una separación clara y adecuada entre las actividades de servicio público y las que no lo son, con una asignación adecuada de costes e ingresos.

Es relevante en este ámbito la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 24 de julio de 2003 (Asunto C-280/00 Altmark) que establece los requisitos exigibles a cualquier compensación destinada al cumplimiento de obligaciones de servicio público, y que deben cumplirse para que una compensación recibida por una empresa para el cumplimiento de obligaciones de servicio público no sea calificada como ayuda de Estado. Básicamente, los requisitos serían los siguientes: 1º) que la empresa beneficiaria esté efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y que éstas estén claramente definidas; 2º) que los parámetros para el cálculo de la compensación se establezcan previamente de forma objetiva y transparente; 3º) que la compensación no supere el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público; y 4º) que el nivel de la compensación se calcule según un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada para satisfacer las exigencias del servicio público requerido, habría soportado para ejecutar estas obligaciones.

En este marco la Comisión dictó la Comunicación de 2 de julio de 2009 sobre la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales a los servicios públicos de radiodifusión, donde se desarrollan las condiciones que deben cumplir las ayudas estatales para no ser consideradas como ayudas de Estado contrarias al Tratado CE.

Las obligaciones de servicio público pueden justificar una compensación en la medida en que generen costes suplementarios en los que el organismo de radiodifusión no habría incurrido en condiciones normales.

La evaluación de la ayuda estatal por la Comisión requiere una **definición clara y precisa del concepto “misión de servicio público” y una separación clara y adecuada entre las actividades de servicio público y las que no lo son**, así como

una **separación de las cuentas**. La separación de las cuentas ofrece un instrumento para examinar las posibles subvenciones cruzadas y defender el pago de compensaciones justificadas por tareas de interés económico general. Solamente sobre la base de una asignación adecuada de los costes e ingresos es posible determinar si la financiación pública se limita verdaderamente a los costes netos derivados de la misión de servicio público y puede, por lo tanto, autorizarse en virtud del artículo 86.2 y del Protocolo de Amsterdam.

Finalmente, la Directiva 2006/111/CE establece que los Estados miembros deben adoptar determinados requisitos de transparencia en las empresas encargadas de un servicio de interés económico general que reciba una compensación por servicio público: a) las cuentas internas correspondientes a las distintas actividades, es decir a las que son de servicio público y las que no lo son, deben llevarse por separado; b) todos los costes e ingresos se deben asignar o distribuir correctamente sobre la base de principios de contabilidad de costes aplicados de forma coherente y objetivamente justificable y c) se deben establecer claramente **los principios de contabilidad de costes con arreglo a los cuales deban llevarse las cuentas separadas**. En relación a los ingresos, la Comisión considera que los operadores de radiodifusión deben presentar un informe detallado sobre las fuentes y la cuantía de todos los ingresos derivados de la realización de actividades de servicio público y de las que no lo son.

En el ámbito interno, hay que aludir a las normas que regulan específicamente la financiación del servicio público de radio y televisión, tanto en el ámbito nacional como autonómico, a la propia normativa del impuesto (LIVA).

Por lo que se refiere a la regulación general, la Ley 17/2006 de la radio y televisión de titularidad estatal preveía una financiación mixta, con una subvención pública dentro de los límites marcados por las normas y de los criterios de transparencia y proporcionalidad que establece la Unión Europea, y unos ingresos derivados de la actividad comercial, sujetos a principios de mercado. La compensación por servicio público se regula en el artículo 33: *“Las compensaciones por el cumplimiento de las obligaciones de servicio público se consignarán en los Presupuestos Generales del Estado. Estas compensaciones tendrán carácter anual y no podrán superar el coste neto del servicio público prestado en el correspondiente ejercicio presupuestario.”*

En ejecución del artículo 4 de la Ley 17/2006 se aprueba el Mandato-marco a la Corporación RTVE de 13 de diciembre de 2007, cuyo artículo 45 decía que: *“1. La*

financiación mixta de los servicios públicos de radio, televisión e información en la línea establecida en la Ley 17/2006 se materializa en una subvención pública, dentro de los límites marcados por las normas y los criterios de transparencia y proporcionalidad estipulados por la Unión Europea, y en unos ingresos derivados de la actividad comercial, sujetos a los principios de mercado.”

Este sistema de financiación mixta terminó con la Ley 8/2009 de Financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, que dio paso a un sistema único de financiación basado en ingresos públicos. El artículo 2 de la Ley 8/2009 regula los recursos con los que se financia la Corporación RTVE, destacando como más significativas al objeto de este informe, las compensaciones por el cumplimiento de obligaciones de servicio público consignadas en los Presupuestos Generales del Estado y los ingresos por el ejercicio de sus actividades en los términos de esa ley.

En este sentido, la compensación por la prestación del servicio público se establece específicamente en los Presupuestos Generales del Estado en favor de la Corporación RTVE. Los ingresos derivados de la actividad se admiten respecto a los servicios que preste y el ejercicio de sus actividades, incluyendo la comercialización de sus contenidos.

La Ley 7/2010 General de Comunicación Audiovisual no ha introducido cambios en el sistema de financiación, pero incorpora los principios de financiación contenidos en la Comunicación de la Comisión de 2 de julio de 2009 en lo relativo a ayudas estatales, al regular en su artículo 43 la financiación de los prestadores del servicio público de comunicación audiovisual.

En el ámbito autonómico, hay que estar a la respectiva Ley, y atender a las circunstancias y requisitos exigidos a los efectos de determinar si dichas dotaciones presupuestarias constituyen contraprestación o no de la prestación del servicio público, dado que si bien conforme la normativa europea no puede superar el coste neto del servicio público prestado, deben analizarse los parámetros en base a los que se perciben, y la relación que guarda con la prestación del servicio público.

Una vez descritas las características del servicio público de radio y televisión así como el sistema general de financiación del mismo de acuerdo a la normativa existente, pasamos a analizar la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como hemos expuesto anteriormente, conforme el artículo 13 de la Sexta Directiva y el 7.8 LIVA, y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los Entes públicos **están no sujetos** cuando concurren dos requisitos acumulativos, como son:

- 1) La realización de actividades por parte de un organismo público.
- 2) Su desarrollo en el ejercicio de funciones públicas o, lo que es lo mismo, el ejercicio de las actividades en su condición de autoridad pública.

Además, la actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el artículo 7.8 LIVA como correlato del Anexo I de la Directiva del IVA, dado que para cualquiera de ellas el legislador ha decidido su sujeción en atención a su marcado carácter económico.

A continuación analizamos la forma de gestión del servicio público de radio y televisión:

- **Gestión mediante sociedades mercantiles de capital íntegramente público.**

Previamente debemos distinguir dos relaciones:

- la prestación del servicio de la sociedad mercantil pública al Ente Público autonómico del que depende, y
- la prestación del servicio público del Ente público autonómico, titular de dicha competencia, al destinatario del mismo, la sociedad.

La empresa pública presta materialmente los servicios, pero es el Ente territorial el que jurídicamente los presta a los ciudadanos mediante gestión directa de los servicios públicos. En este supuesto, las sociedades mercantiles de capital íntegramente público se financian principalmente con cargo a los presupuestos del Ente territorial titular de su capital, obteniendo así los recursos financieros necesarios para poder prestar materialmente los servicios. Existen dos prestaciones: **de la empresa pública al Ente territorial** y de éste

a los ciudadanos. La primera es la que podemos denominar **operación interna**.

En el caso planteado, siguiendo la doctrina del TS y de la DGT expuesta en epígrafes anteriores en relación a la **teoría del órgano técnico jurídico**, se considera actividad no sujeta la realizada por las sociedades meramente instrumentales creadas por las Administraciones territoriales.

Conforme hemos expuesto en el epígrafe I (página 6), **una sociedad mercantil participada al cien por cien por una Entidad pública creada, en el caso presente, con el objeto de prestar un servicio público como es el de radio y televisión pública, ha de considerarse órgano técnico jurídico**. La prestación del servicio público de radio y televisión realizada al Ente público por parte de la sociedad mercantil, es una operación no sujeta al IVA, y se entiende como una **forma de prestación directa del servicio público por parte del ente autonómico**. Se concluye que dichas sociedades equivalen materialmente a las Entidades públicas territoriales que las dominan. No se trata de una equivalencia formal, dado que ambas poseen personalidades jurídicas distintas, pero sí una igualdad material, puesto que las sociedades sólo se diferencian en la forma pero no en el fondo, que no es otro que el **cumplimiento de los fines establecidos por la entidad que las ha creado**. Las transferencias o aportaciones que se realicen para financiar a dichos entes instrumentales **no pueden considerarse como contraprestaciones sujetas al impuesto dado que se trata de aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público** al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en la LIVA.

Por tanto, **la prestación del servicio de radio y televisión pública realizada al Ente público por parte de la sociedad mercantil de capital perteneciente íntegramente al ente público es una operación no sujeta al IVA, y se entiende como una forma de prestación directa del servicio público por parte del ente público**.

De otro lado, respecto a la relación consistente en la prestación del servicio público del Ente territorial a los ciudadanos cabe reiterar que la normativa comunitaria e interna considera que la actuación de las Administraciones

Públicas, siempre que se trate del ejercicio de funciones públicas, no está sujeta al Impuesto salvo en determinados supuestos en los que se produce distorsiones graves de la competencia. Ello conlleva que la normativa del Impuesto no concibe, con carácter general, a las **Administraciones Públicas** como empresarios o profesionales sino como **consumidores finales** que, en consecuencia **no deben repercutir el impuesto en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realicen** y de otro lado, no pueden deducir las cuotas que soporten al adquirir los bienes y servicios necesarios para su funcionamiento.

A mayor abundamiento, otro argumento que conduce a calificar el servicio público de radio y televisión como una actividad no sujeta al IVA es la propia **falta del requisito de consumo, que es la esencia del gravamen del IVA**. El **destinatario** del servicio público esencial que constituye el servicio público de radio y televisión es la **colectividad en general** y no los entes públicos de radiotelevisión y el Estado o las Comunidades Autónomas. El IVA es un impuesto sobre el consumo de bienes y servicios y **en el presente caso no se produce un consumo en el sentido comunitario del tributo**, el ente público de radio y televisión o la Entidad Territorial de la que dependen no adquieren bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúan por ley en interés general de promover el adecuado funcionamiento del servicio.

Además de la existencia de una relación obligacional, debe existir para que una determinada cantidad sea contraprestación de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, un consumo que se proporciona a una persona o grupo de personas identificable o una ventaja que se configure a su vez como input de otro empresario o profesional. Este requisito es el que no concurre en el servicio público objeto de análisis, el cual **beneficia al conjunto de la ciudadanía de la respectiva Comunidad Autónoma pero no reporta ventajas específicas a ningún ciudadano** ni a ningún grupo de ciudadanos concreto ni determinado, ni supone, en términos empresariales, un input de la producción. Es por ello también que la **ausencia de consumo**² nos lleva a

² “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)” Francisco Javier Martín Fernández. Profesor titular de Derecho financiero y tributario. Universidad Complutense de Madrid. Quincena Fiscal Aranzadi num. 19/1998.

concluir la no existencia de una operación sujeta. No procede sujetar al IVA una determinada prestación de servicios al faltar el requisito de consumo.

El Ente público presta el servicio público de radio y televisión (función pública) sin percibir contraprestación de sus destinatarios, la ciudadanía en general. Es una **operación no sujeta** conforme señala el artículo 7.8 LIVA al tratarse de un servicio público prestado por un Ente público en el ejercicio de una función pública, como hemos analizado al estudiar la naturaleza del servicio prestado, que **se realiza directamente por el Ente público sin contraprestación**, siendo el destinatario de dicho servicio la sociedad en general.

No se produce ninguna distorsión grave de la competencia, en este caso el ámbito de actuación de los Entes públicos se sitúa **fuera de la concurrencia con los operadores privados**, y por último la prestación del servicio público no se recoge entre los mencionados en el Anexo I de la Sexta Directiva y el artículo 7.8 LIVA que determinan la exclusión de la no sujeción. Este último dispone:

“En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes Públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

(...)

*l) **Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.**”*

Por tanto, el propio servicio público de radio y televisión, derivado del ejercicio de una función pública, queda fuera de la consideración de una actividad comercial o mercantil desarrollada por el Ente Público.

En consecuencia, la prestación del servicio público por el Ente público está no sujeto, queda fuera del ámbito del Impuesto.

Resumiendo, la prestación del servicio de la sociedad mercantil íntegramente participada por un Ente Público y creada al objeto de

prestar el servicio público de radio y televisión al Ente Público es una operación no sujeta (teoría del órgano técnico jurídico); y la prestación de dicho servicio por el Ente público a los destinatarios finales es una operación no sujeta (artículo 13 Directiva y 7.8 LIVA).

- **Gestión directa por el Ente Público del servicio público.**

Si bien hasta el 2012 el esquema de gestionar el servicio público de radio y televisión era el expuesto en el apartado anterior, a partir de dicho ejercicio algunas Comunidades debido a las limitaciones presupuestarias derivadas de la situación económica, modifican dicha estructura, y el servicio pasa a ser prestado directamente por el Ente público de Radio y Televisión de la Comunidad Autónoma respectiva.

En este caso, es el Ente público quien material y jurídicamente presta el servicio a los ciudadanos. En este supuesto, resulta de aplicación el artículo 7.8 LIVA, quedando no sujeta la operación dado que consiste en la prestación de un servicio público que se presta directamente por el Ente público sin percibir contraprestación. La argumentación es idéntica a la referida en el apartado anterior cuando se analizó la relación Ente público-ciudadanos.

- **Gestión indirecta del servicio público.**

Por último debemos referirnos a un caso particular, en el que el servicio público de radio y televisión se gestiona de modo indirecto a través de una sociedad mercantil íntegramente participada con capital privado. En la actualidad, esta Subdirección tiene información de que dicho esquema de prestación del servicio público se realiza al menos en una Comunidad Autónoma, por lo que no es descartable que en un futuro se lleve a cabo por otras.

En este caso, la **sociedad mercantil privada, financiada por el Ente Público competente de la prestación del servicio público**, presta dicho servicio. Este servicio tiene naturaleza de público, reuniendo las características propias del servicio público de radio y televisión.

La gestión indirecta se articula mediante un **contrato programa** en el que se detalla las características del servicio y la retribución pactada.

Si bien las retribuciones pactadas se denominan “subvenciones” por las partes, no obstante debe procederse a calificar las cantidades recibidas atendiendo a su verdadera naturaleza jurídica (en línea con lo que dispone el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), debiéndose analizar cómo se determina el importe de la subvención, si existe relación con la operación prestada, y si ésta constituye o no contraprestación del servicio prestado. En este esquema, las cantidades percibidas resultan ser **contraprestación por la realización de servicios sujetos al impuesto**. Este importe pese a que se califique por las partes como **subvención**, no tiene tal consideración sino que es la **contraprestación por unos servicios detallados en el contrato programa suscrito en cada uno de los ejercicios entre la sociedad mercantil y el Ente Público**.

Atendiendo a los contratos existentes entre el Ente público y la sociedad mercantil que presta materialmente el servicio, y teniendo en cuenta que se trata de una gestión indirecta del servicio cuya competencia corresponde al Ente público, cabe señalar que:

- El Ente Público territorial **encomienda a la sociedad mercantil la prestación del servicio público de radio y televisión**, actuando esta sociedad para dicho Ente Público y **percibiendo a cambio una contraprestación** (que en este caso se denomina subvención, pero cuya finalidad no es cubrir un déficit de explotación sino que es la contraprestación recibida por la prestación del servicio público, sujeto a determinadas condiciones impuestas por el Ente público).
- Debe destacarse que no estamos en el mismo supuesto que el analizado anteriormente en el que interviene una sociedad mercantil de capital íntegramente público, ya que en el esquema de las sociedades mercantiles públicas, a las que resulta aplicable la teoría del órgano técnico jurídico, las transferencias o aportaciones que se realizan para financiar a dichos entes instrumentales son de naturaleza pública con el fin de financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público, quedando al margen del hecho imponible del LIVA, y sin que puedan considerarse contraprestación de ninguna operación. En contraposición, en el esquema de gestión indirecta objeto de estudio, **la subvención ha de calificarse como**

contraprestación atendiendo a las circunstancias de su concesión y su vinculación con la prestación efectuada por la sociedad mercantil al Ente Público.

- La prestación de servicios de la sociedad mercantil privada al Ente Público **está sujeta y no exenta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido**, al tratarse de una actividad económica realizada por un empresario o profesional (artículo 4 y 5 LIVA), debiendo tomarse como base imponible el importe de la subvención otorgada por el Ente Público y asimismo debiéndose repercutir el impuesto sobre dicha cantidad percibida.

En términos parecidos, si bien para servicios públicos asistenciales, se ha pronunciado recientemente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en **sentencia de 27 de marzo de 2014, Asunto C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, que destacamos por su especial importancia y aplicación al caso.**

El asunto sometido al TJUE puede resumirse del modo siguiente: Rayon d'Or, entidad francesa que explota una residencia para personas mayores dependientes, consideró que los importes que le abona el seguro de enfermedad como “suma a tanto alzado por cuidado” no formaban parte de la base imponible de los servicios de asistencia que prestaba, y por tanto no debía tenerse en cuenta para la determinación de la prorrata de deducción del IVA. En estas circunstancias se plantea al Tribunal si el pago recibido por Le Rayon d'Or a tanto alzado constituye la contraprestación de los servicios de cuidado efectuados a título oneroso en beneficio de sus residentes y en consecuencia, están sujetos a IVA. El Tribunal concluye que tales cantidades constituyen contraprestación de los servicios prestados, puesto que:

- o Las residencias están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus clientes.
- o Para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado a “título oneroso”, en el sentido de la Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o

prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero.

- Cuando la prestación de servicios se caracteriza por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridos por los residentes, no es necesario para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente.

En el supuesto que nos ocupa, la subvención percibida por la sociedad mercantil privada constituye la contrapartida de la prestación del servicio público de radio y televisión. La **base imponible es el importe percibido por la subvención**, sobre el que se ha de repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hasta ahora, en el esquema de gestión indirecta del servicio público de radio y televisión hemos analizado la relación sociedad mercantil- Ente Público, concluyendo que se trata de una operación sujeta y no exenta, en la que la sociedad mercantil ha de repercutir el Impuesto sobre el importe de la subvención percibida como contraprestación del servicio.

Respecto a la relación Ente público-ciudadanos derivada de la prestación del servicio público realizada por dicho Ente a la sociedad, dado que es el Ente público el que jurídicamente presta el servicio aunque materialmente se realice por la sociedad mercantil, debemos remitirnos a lo dispuesto en los epígrafes anteriores. Se trata de la prestación de un servicio público no sujeto de acuerdo con el artículo 13 de la Sexta Directiva y 7.8 de la LIVA. Es una prestación de servicio realizada en el ejercicio de una función pública, no percibiendo ninguna contraprestación de los ciudadanos.

El Ente público no repercute el Impuesto en la prestación del servicio público de radio y televisión ya que se trata de una operación no sujeta al Impuesto, no pudiendo deducir en relación con dicho servicio las cuotas soportadas en la adquisición de

bienes y servicios necesarios para la prestación del servicio público, esto es, no podrá deducir las cuotas que la sociedad mercantil privada le hubiera repercutido. La regla de no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por las Administraciones Públicas significa, en coherencia con el principio de neutralidad del Impuesto, que los Entes públicos son consumidores finales que han de soportar las cuotas de IVA, en este caso de las sociedades mercantiles privadas que le repercuten el Impuesto al prestarle el servicio, sin poder efectuar su deducción.

Por tanto, una vez analizado los distintos modos de gestión del servicio público de radio y televisión, concluimos que en todo caso la prestación del servicio público de radio y televisión prestado por el Ente público resulta NO SUJETO, quedando fuera del ámbito del Impuesto.

II.4.2 Actividades comerciales o mercantiles

Con carácter general, el objeto social de los Entes Públicos y/o de las sociedades mercantiles de las respectivas Comunidades Autónomas incluye no sólo la prestación de servicios públicos de radio y televisión, sino además otras actividades tales como actuaciones en el mercado de publicidad y la comercialización y venta de sus propios productos, si bien estas últimas actividades distintas del servicio público de radio y televisión tienen un carácter secundario en términos de obtención de ingresos.

La actividad de publicidad y de venta de productos (actividad secundaria) es una actividad mercantil o comercial, propia, entre otros, del mercado de publicidad, que consiste en la prestación a los anunciantes que lo solicitan de servicios de emisión de anuncios publicitarios de bienes y productos, mediante la correspondiente contraprestación a precios de mercado, y en virtud de la oportuna contratación con arreglo al derecho privado.

La calificación como mercantil o comercial de la actividad de publicidad no genera ninguna duda, y por tanto el siguiente paso es determinar si tales actividades prestadas por un ente público resultan o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello debemos acudir al **artículo 7.8º.I) LIVA**, el cual dispone:

“En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes Públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

(...)

*l) **Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.**”*

Dicho precepto es transposición del **artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006**, relativa al sistema común del IVA, en cuyo párrafo tercero del primer apartado recoge:

“En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstos sea insignificante”.

En el número 13 de la lista de actividades a que refiere el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero se incluye:

“13. Actividades de organismos de radio y televisión en la medida que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q).”

El artículo 132, apartado 1, letra q) de la Directiva dispone “Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

*q) las actividades **que no tengan carácter comercial** llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión”.*

Por tanto, **los servicios de publicidad prestados por los entes públicos y/o sociedades mercantiles** dependientes de éstos **están sujetos en todo caso**, dado que se trata de una actividad mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.8º

l) LIVA y 13 de la Directiva de IVA.

No se plantea problema en relación a la calificación tributaria de la actividad de publicidad, ya que tanto si se presta por un Ente público directamente o por entidades de derecho privado, es una operación sujeta al IVA.

II.5 Naturaleza dual. Derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado.

Como resumen de todo lo expuesto hasta ahora, concluimos que los entes públicos objeto de este Informe realizan dos tipos de actividades:

- De un lado, una actividad principal consistente en el **servicio público de radio y televisión**, en el que la normativa del IVA no concibe a la Administración Pública que los presta como empresario o profesional, sino como consumidor final que, en consecuencia, **no debe repercutir el impuesto en la prestación del servicio público, de la misma forma que no puede deducir las cuotas que soportan al adquirir los bienes y servicios necesarios para su funcionamiento**. Se califica la prestación del servicio público de radio y televisión como una **operación no sujeta**.

Esta actividad queda excluida del IVA, en todo caso y bajo cualquier forma organizativa.

- De otro lado, la comercialización y venta de sus productos y la prestación de servicios de publicidad, actividades de **naturaleza comercial o mercantil**, resultan sujetas en todo caso al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia estamos ante sujetos que desarrollan actividades no comerciales, no sujetas a IVA, y actividades comerciales; tienen por tanto, atendiendo a las actividades prestadas, una naturaleza dual.

Una vez que hemos determinado la naturaleza de las actividades prestadas por los entes públicos, la siguiente cuestión a tratar es la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a dichas actividades.

- **Derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado.**

El derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado es el mecanismo que garantiza la neutralidad del impuesto, a fin de evitar la carga fiscal que el tributo representa para el sujeto pasivo, si bien se exige que las cuotas se afecten a la actividad económica gravada por el impuesto realizada por el empresario o profesional.

Este derecho queda plasmado en el artículo 168 de la Directiva de IVA, según el cual: **“En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que se realice estas operaciones, a deducir en el importe del impuesto del que es deudor por los siguientes importes: (...)”**

Cuando el sujeto pasivo realiza en el conjunto de su actividad económica sujeta al impuesto operaciones que generan el derecho a deducir y otras que no lo generan, las normas comunitarias e internas prevén un sistema de deducción basado en el cálculo de un porcentaje o prorrata que permite garantizar el principio del derecho a la deducción en función de la afectación de las cuotas soportadas a las operaciones generadoras de este derecho.

Frente a tales situaciones, nos encontramos con otras situaciones en el que el empresario o profesional puede encontrarse ante **cuotas soportadas afectas exclusivamente a actividades no comerciales o en general no sujetas al Impuesto, o bien tener cuotas soportadas afectas conjunta o simultáneamente a actividades económicas (sujetas al impuesto) y actividades no económicas o no comerciales (no sujetas al impuesto)**. Esta situación se pone por ejemplo de manifiesto en las sociedades “holding” que además realicen actividades económicas (prestaciones de servicios a las sociedades del grupo), en las sociedades públicas (que realicen actividades dentro de las funciones públicas no sujetas pero que además realicen otras actividades económicas sí sujetas), o en fundaciones que aunque no tienen en principio fines de lucro ni perciben contraprestación por sus actividades

adicionalmente realizan actividades económicas con el fin de obtener ingresos con los que sufragar los costes de sus actividades no económicas.

Este es el supuesto que se produce en el caso objeto de análisis en el presente Informe, esto es, un Ente Público y/o sociedades mercantiles (dependiendo de la fórmula organizativa adoptada por cada Comunidad Autónoma) que realiza simultáneamente actividades no mercantiles o comerciales (servicio público de radio y televisión) y actividades comerciales (servicios de publicidad).

La norma comunitaria no determina de forma precisa y clara la respuesta a tales situaciones. Resulta claro que no pueden deducirse las cuotas soportadas afectas exclusivamente a las actividades no económicas (no sujetas), y si podrá deducirse las cuotas soportadas que sólo lo estén a las actividades económicas sujetas. La cuestión que se suscita es la **deducción de las cuotas soportadas afectas tanto a actividades económicas como no económicas, esto es, tanto a actividades sujetas como no sujetas**. Sobre estas cuestiones se pronuncia el **TJUE en Sentencia de 13 de marzo de 2008, C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen**.

El Tribunal manifiesta que cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas, gravadas o exentas, y actividades no económicas que no están incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, la deducción del IVA soportado por los gastos incurridos con motivo de la emisión de acciones y participaciones instrumentales atípicas sólo es admisible en la medida que dichos gastos pueden imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo.

La determinación de los métodos y los criterios de reparto de las cuotas soportadas del IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva 77/388 está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la citada Directiva y, con ese objeto, han de **establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de las actividades**.

El Tribunal no opta por aplicar las disposiciones de la Directiva (en materia de prorrata) por analogía, y concluye que los Estados Miembros tienen una potestad discrecional para establecer los métodos y criterios adecuados para permitir la deducción de las cuotas soportadas que se afecten indistintamente a actividades económicas y no económicas, teniendo en cuenta la finalidad y estructura de dicha Directiva (apartado 35) y en todo caso, respetando los principios en que se basa el sistema común del IVA, esencialmente, el principio de neutralidad fiscal.

Una vez fijados los razonamientos anteriores, el Tribunal determina cómo deben los Estados Miembros ejercer esta facultad de delimitación de los criterios o métodos que garanticen la deducción de las cuotas soportadas:

- Los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. (Apartado 37).

Con este requisito se reitera el principio de afectación.

- Deben velar porque el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades. (Apartado 37). El Tribunal obliga a los Estados a determinar un porcentaje que permita la deducción en función de la afectación.

- Los Estados miembros están autorizados a aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar limitados a obligarse a uno solo de estos métodos.

No se fija por tanto un determinado criterio, un método de cálculo único, pero si han de tenerse en cuenta unos parámetros que reflejen objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable, bien a la actividad económica o a la no económica.

- **Otros antecedentes del TJUE.**

Anteriormente el TJUE ha planteado el problema de la deducción de las cuotas soportadas por personas que no tienen la condición de sujetos pasivos por no realizar actividades económicas o bien por realizar también una actividad empresarial o profesional.

Con carácter general ha mantenido que las sociedades que no realizan actividades económicas, no tienen la condición de sujeto pasivo y en consecuencia no tienen derecho a deducir, como manifestó en relación a las sociedades holding cuyo único objeto era la tenencia de valores o participaciones en el capital de otras entidades (Sentencias de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, Polysar Investments Netherlands, de 22 de junio de 1993, C-333/91, Sofitam y de 14 de noviembre de 2000, C—142/99, Floridienne y Berginvest).

Otros supuestos analizados por el Tribunal se refieren a personas o entidades que realizan actividades económicas y no económicas, sujetas y no sujetas.

En relación a las sociedades holding mixtas el Tribunal manifestó la independencia entre actividades económicas y no económicas respecto del cálculo de la prorrata de las primeras, sin que pueda incluirse en el denominador de la prorrata el volumen de operaciones no sujetas por no constituir actividad económica. Con ello se incide en la separación en el régimen de deducciones en base a la afectación, ya que las cuotas soportadas afectas a las actividades no económicas no generan el derecho a deducir, pero el volumen de éstas no se tendrá en cuenta para calcular la prorrata de las actividades económicas, que incluirá exclusivamente operaciones sujetas, exentas y no exentas. (Sentencia de 22 de junio de 1993, C-333/91, Sofitam, de 14 de noviembre de 2000, C—142/99, Floridienne y Berginvest y de 6 de septiembre de 2012, C-496/11 Portugal Telecom).

- **Régimen de deducción de cuotas soportadas conforme la LIVA.**

En la LIVA, es el artículo 94 el que regula las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determine derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

*a) Las **entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas** del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes.....

d) Los servicios prestados por agencias de viajes

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios"

Este precepto resulta claro, al ligar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se apliquen o se destinen a la realización de las operaciones explicitadas en el mismo. Del mismo se infiere, que tanto las operaciones no sujetas como sujetas y exentas no originan el derecho a la deducción.

Como hemos expuesto anteriormente ni la Directiva de IVA ni la LIVA determinan el modo de deducir las cuotas afectas simultáneamente a actividades económicas y no económicas.

En consecuencia la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá realizarse de conformidad con la normas establecidas para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto, cuya regulación en el Derecho comunitario se encuentra en el título X, artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE, incorporadas a nuestro

Derecho interno por los 92 a 114 de la Ley 37/1992, y cuya interpretación ha de realizarse a la luz de la comentada sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, Asunto C-437/06.

- **Consultas de la DGT**

La Dirección General de Tributos, en contestaciones a consultas, entre otras, V5299-09, de 17/03/2009, V2353-10, de 28/10/2010 y V3101-13 de 18/10/2013, todas ellas vinculantes, señala que los criterios que deben seguirse para la determinación del régimen de deducciones efectuado por aquellas **entidades que tienen carácter dual**, esto es, que en el ejercicio de su actividad realizan operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, son los siguientes:

Para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por el organismo consultante, hay que partir de la concreción de la diferencia entre la afectación de bienes y servicios a la actividad empresarial o profesional, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, actuándose de esta forma en dos fases.

- i) En una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas. Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción.

No obstante, si el organismo consultante realizase simultáneamente operaciones sujetas al Impuesto en conjunción con otras no sujetas, extremo que no puede conocerse de la escueta descripción de hechos de la consulta, como se ha señalado, habría que actuar como sigue:

En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquellas que no lo estén, se deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

Determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por la entidad consultante, habrá de procederse a continuación a determinar su deducibilidad en una segunda fase.

- ii) En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquéllas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado por la entidad consultante conforme a lo indicado en los párrafos precedentes cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, en particular, que se destinen a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94. Uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refieren los artículos 6 y 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

- **Aplicación del régimen de deducción a los Entes públicos de radio y televisión.**

Los Entes Públicos de radio y televisión de naturaleza dual al realizar actividades no sujetas (servicios públicos de radio y televisión) y actividades económicas sujetas al Impuesto (comercialización y venta de productos y/o servicios de publicidad) aplicarán el siguiente régimen de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a sus actividades conforme a lo dispuesto en epígrafes anteriores:

- Serán **deducibles** cuando los bienes y servicios adquiridos sean aplicados, exclusivamente, a realizar las **operaciones propias de la actividad comercial y conforme a la proporción o prorrate que dentro de este tipo de actividades comerciales representen aquellas que generan el derecho a la deducción del IVA soportado.**

- **No serán deducibles** en parte alguna, tratándose de bienes y servicios adquiridos que sean utilizados íntegramente para efectuar las prestaciones en que consista la **realización del servicio público de radio y televisión**.
- Serán **parcialmente deducibles** las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios en cuya adquisición se soporten, sean **utilizados de manera conjunta o indistinta en la realización de ambas clases de actividades**, tanto en el servicio público de radio y televisión como en las actividades económicas.

En la medida que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios se destinen de forma indistinta o común a ambas actividades (sujetas y no sujetas) es preciso determinar la medida o proporción en que tales bienes y servicios se aplican al servicio público de radio y televisión, a efectos de determinar la parte de tales cuotas soportadas que se considera no deducible.

Para ello, **y sin perjuicio de que el obligado tributario proponga algún criterio razonable, homogéneo y de fiable determinación vinculado a la afectación real y directa de los bienes y servicios adquiridos a la realización de uno u otro tipo de actividades, en aras a alcanzar el fin perseguido**, puede considerarse oportuno la **utilización de parámetros determinantes del volumen económico de cada actividad**, como pudiera ser:

- Para las operaciones realizadas en el ejercicio de la **actividad económica sujeta**, el volumen económico podría venir determinado por el **importe de las contraprestaciones** correspondientes a las entregas y prestaciones realizadas, determinantes de su base imponible a efectos del impuesto, con independencia de que algunas de las operaciones deban tener la consideración de no sujetas por razón de su lugar de realización o bien puedan ser calificadas como exentas.
- Para la **actividad no sujeta** (servicio público de radio y televisión), su volumen económico se podría determinar por los ingresos obtenidos que no tengan

relación con las entregas y prestaciones efectuadas, y en particular, por el importe de las dotaciones presupuestarias públicas recibidas durante el periodo a considerar que no puedan considerarse contraprestación de entrega o prestación alguna.

La utilización de esta última magnitud, el importe de las dotaciones presupuestarias recibidas, por cuanto su importe solo es susceptible de determinación referido al periodo de tiempo coincidente con el año natural, comportaría la necesidad de efectuar la medición de aquella proporción en relación con la actividad global realizada en cada año natural.

Tomando dichos parámetros (contraprestaciones y dotaciones presupuestarias) para cuantificar el volumen económico de cada actividad, la determinación de la parte deducible de las cuotas soportadas será el resultado de aplicar al importe de las cuotas soportadas, el porcentaje que resulte de comparar, mediante una fracción, los volúmenes del valor económico de las operaciones realizadas en ejercicio de la actividad empresarial en el conjunto de cada año, con la suma de esta última magnitud y el volumen económico del servicio público de radio y televisión (determinado por las dotaciones presupuestarias recibidas).

Bajo este método de determinación del régimen de deducción de las cuotas soportadas en las entidades de naturaleza dual, procederá determinar la porción deducible de las cuotas soportadas en cada periodo impositivo de un año, de forma provisional, mediante la aplicación del porcentaje resultante de las magnitudes correspondientes al año natural anterior. Esta aplicación del valor provisional debe complementarse con la regularización a realizar en el último periodo del año, una vez conocido el porcentaje de deducción definitivo del propio año a partir del cálculo efectuado.

III. CONCLUSIONES.

Con carácter general, los Entes públicos de radio y televisión realizan dos tipos de actividades (con independencia del modo de gestión):

- una actividad principal consistente en la prestación del servicio público de radio y televisión, no sujeta al Impuesto, dado que es una actividad de interés general, un servicio público que se realiza con sujeción a la normativa correspondiente, efectuado mediante gestión directa y sin contraprestación alguna por parte de los destinatarios del servicio (siendo éstos la colectividad en general). Esta actividad queda excluida del IVA, en todo caso y bajo cualquier forma organizativa.
- la comercialización y venta de sus productos y la prestación de servicios de publicidad, actividades de naturaleza económica o comercial, sujetas en todo caso al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, tales entidades tienen una naturaleza dual.

La deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido debe realizarse de conformidad con la normas establecidas para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto, cuya regulación en el Derecho comunitario se encuentra en los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE, incorporadas a nuestro Derecho interno por los 92 a 114 de la Ley 37/1992, y cuya interpretación ha de realizarse a la luz de la comentada sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, Securenta Göttinger Immobilienanlagen, Asunto C-437/06.

El régimen de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios es el siguiente:

- Serán plenamente **deducibles** cuando los bienes y servicios adquiridos sean afectados, exclusivamente, para realizar las **operaciones propias de la actividad empresarial**.

- **No serán deducibles** en parte alguna, tratándose de bienes y servicios adquiridos que sean utilizados para realizar las prestaciones en que consista la **realización del servicio público de radio y televisión.**
- Serán **parcialmente deducibles** las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios en cuya adquisición se soporten, sean **utilizados de manera conjunta o indistinta en la realización de ambas clases de operaciones y servicios**, tanto en el servicio público de radio y televisión como en los servicios publicitarios.

En este supuesto es preciso determinar la medida o proporción en que tales bienes y servicios se aplican al servicio público de radio y televisión, a efectos de determinar la parte de tales cuotas soportadas que se considera no deducible.

Para ello, **y sin perjuicio de que el obligado tributario proponga algún criterio razonable, homogéneo y de fiable determinación que resulte más útil en aras a alcanzar el fin perseguido**, puede considerarse oportuno la **utilización de parámetros determinantes del volumen económico de cada actividad**, como pudiera ser:

- Para las operaciones realizadas en el ejercicio de la **actividad comercial o mercantil**, el volumen económico vendría determinado por el **importe de las contraprestaciones** correspondientes a las entregas o prestaciones efectuadas, determinantes de su base imponible a efectos del impuesto, con independencia de que algunas de las operaciones deban tener la consideración de no sujetas por razón de su lugar de realización o bien puedan ser calificadas como exentas.
- Para la **actividad no comercial o mercantil** (servicio público de radio y televisión), su volumen económico se podría determinar por el **importe de las dotaciones presupuestarias públicas** recibidas durante el periodo a considerar.

Tomando dichos parámetros (contraprestaciones y dotaciones presupuestarias) para cuantificar el volumen económico de cada actividad, la

determinación de la parte deducible de las cuotas soportadas será el resultado de aplicar al importe de las cuotas soportadas, el porcentaje que resulte de comparar, mediante una fracción, los volúmenes del valor económico de las operaciones realizadas en ejercicio de la actividad empresarial en el conjunto de cada año, con la suma de esta última magnitud y el volumen económico del servicio público de radio y televisión (determinado por las subvenciones recibidas).

Bajo este método de determinación del régimen de deducción de las cuotas soportadas en las entidades de naturaleza dual, procederá determinar la porción deducible de las cuotas soportadas en cada periodo impositivo de un año, de forma provisional, mediante la aplicación del porcentaje resultante de las magnitudes correspondientes al año natural anterior. Esta aplicación del valor provisional debe complementarse con la regularización a realizar en el último periodo del año, una vez conocido el porcentaje de deducción definitivo del propio año a partir del cálculo efectuado.

Madrid, 22 de julio de 2014