

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057801

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 7068/2013

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio. De acuerdo con lo señalado en la STJUE, de 27 de marzo de 2014, asunto n.º C-151/13 (NFJ053978), se simplifican los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el Tribunal que la base imponible del Impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida. Así, para reconocer ese vínculo, no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. En efecto, se hace necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero el que satisfaga la misma. **(Criterio 1 de 2) Repercusión. Entes públicos. Inclusión o no del IVA en el precio cuando el IVA no es mencionado en el contrato.** La base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero; y el IVA no debe estar incluido en la base imponible. Ahora bien, cuando un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que no se permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final. Tal enfoque infringe la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo. Por ello, cuando las partes han establecido el precio de un bien o un servicio sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien o el prestador del servicio es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar el IVA reclamado por la Administración tributaria. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 4 y 11.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 13 y 73.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5, 7, 78, 88 y 89.
RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 25.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por ... en representación de R... S.A., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ... , contra Resolución de 31 de octubre de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León por la que se desestiman las reclamaciones acumuladas 47/2515/2011, 47/2521/2011, 47/0105/2012 y 47/0118/2012, interpuestas frente a los siguientes Acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

1) Acuerdo de liquidación de 25 de noviembre de 2011, derivado del acta de disconformidad A02 número ..., correspondiente a los tres primeros trimestres del ejercicio 2009 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 2.143.184,26 euros.

2) Acuerdo de liquidación de 25 de noviembre de 2011, derivado del acta de disconformidad A02 número ..., correspondiente al cuarto trimestre de 2009 y el ejercicio completo 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 5.397.784,94 euros.

3) Liquidación provisional de 11 de noviembre de 2011 de 2011, referencia ..., correspondiente al periodo 03 del ejercicio 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 2.461.573,87 euros.

4) Liquidación provisional de 11 de noviembre de 2011, referencia ..., correspondiente al periodo 04 del ejercicio 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 1.842.904,11 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 17 de octubre de 2011 se incoa acta de disconformidad A02 número ... por los tres primeros trimestres del ejercicio 2009, y acta de disconformidad A02 número 71976162 por el cuarto trimestre de 2009 y todos los periodos de 2010. De las actuaciones realizadas se deriva lo siguiente:

La actividad desarrollada por la entidad en los periodos comprobados fue Servicios de Televisión, actividad clasificada en el epígrafe 964.2 del IAE.

La entidad se constituyó el 12 de noviembre de 2008 por las entidades CX, CY y T... S.A., siendo de capital íntegramente privado. El 2 de marzo de 2009 resultó adjudicataria de un contrato de gestión indirecta y emisión en abierto del servicio público de televisión digital terrestre (TDT), explotando así los dos canales digitales conferidos a Castilla y León.

En este contrato, de acuerdo con el pliego de cláusulas administrativas particulares, la entidad se obligaba a desarrollar unas inversiones para acometer una estructura de medios materiales y personales que posibilitara la emisión, y a realizar un tipo de programación. Entre otras cuestiones, el contrato cifraba el horario de emisión, los servicios informativos que debía emitir cada canal (con un contenido específicamente regional y provincial) y su duración, una delimitación genérica de los contenidos de los programas afín con los fines que estipulaba el contrato y, especialmente, la cuantificación del número de horas de emisión para cada canal de programas propios inéditos de producción propia.

Este contrato no generaba inicialmente obligaciones económicas para la Administración de la Comunidad Autónoma, ni percepción de tarifas de los usuarios, ni el abono de canon o participación a la Administración concedente. Los beneficios que la entidad podía obtener eran los derivados de la publicidad y otros eventuales, corriendo con el riesgo de la explotación de ambos canales de TDT.

Tal y como señala el contrato de gestión indirecta, el contrato suponía que la contratista debía asumir los costes asociados a los recursos técnicos, humanos y organizativos derivados de la implantación y desarrollo de la red de transporte y difusión del canal de TDT. Además, se comprometía a realizar una programación y unas actuaciones adecuadas a los fines propuestos por el órgano contratante:

a) Redundantes en beneficio de la economía y relacionados con los valores sociales y culturales de la Comunidad de Castilla y León (desarrollo de producciones y contenidos audiovisuales de la Comunidad; fomento y defensa de la cultura y de su patrimonio histórico-artístico; conocimiento de sus instituciones y la actuación pública de las mismas; promoción de los intereses castellano-leoneses,...);

b) Fines relacionados con la pluralidad y objetividad informativa y otros valores como la protección de la infancia y la juventud y el respeto a los valores de igualdad y no discriminación.

Entre las concretas obligaciones estipuladas en las cláusulas particulares del contrato destacaban, entre otras, las siguientes relativas a la programación:

- Duración de las emisiones en cada uno de los canales durante las 24 horas del día;
- Diferenciación de las emisiones según cada canal: el primero las realizaría de forma unitaria, con un mínimo de 28 horas semanales de contenidos de producción propia inédita, emitiéndose el 70 % de tales contenidos entre las 14:00 horas y las 00:30 horas; el segundo realizaría sus emisiones de forma mixta, con desconexiones provinciales de al menos 25 horas semanales con contenidos específicos relacionados con tal ámbito, estableciéndose también que un mínimo del 70 % de tales contenidos se emitiera entre las 14:00 horas y las 00:30 horas y que, cuando menos, el 20% de los contenidos emitidos en cada una de las desconexiones territoriales fuera también de producción propia inédita.

- Programación de carácter informativo de producción íntegra propia inédita, con un mínimo de dos informativos diarios, a la misma hora, con una duración mínima de 30 minutos cada uno, en el canal 1, y por lo que respecta al canal 2, dos informativos de lunes a viernes en régimen de desconexión provincial, a la misma hora, con una duración mínima en total de 40 minutos y relativos al ámbito territorial en el que se verifica la desconexión territorial.

La entidad explotaba a su riesgo y ventura los canales de TDT, obteniendo ingresos fundamentalmente de la publicidad y, accesoriamente, de otros servicios, obligándose no obstante a emitir una serie de contenidos

mínimos, de producción propia inédita, en determinadas franjas horarias y, en especial, una serie de informativos, unos de carácter general, en el primer canal, y otros de carácter provincial, en el segundo.

En los ejercicios regularizados, la obligada tributaria ha percibido 20.000.000 de euros (2009) y 25.000.000 de euros (2010) con cargo a una subvención conferida a su favor por la Junta de Castilla y León, instrumentada mediante un contrato programa firmado por el Consejero de Fomento y los representantes de la entidad.

En los contratos programa se establece que la Comisión de Evaluación y Seguimiento de la Televisión Digital Terrestre ha determinado una serie de necesidades de interés público que deben atenderse por el prestador del servicio de televisión digital terrestre de ámbito autonómico y que se financien mediante un contrato programa, y para articular dicha financiación es necesaria la concesión de una subvención a R... S.A., subvención que ha de financiar no sólo el coste real de producción sino también el coste de oportunidad que se deriva de la renuncia de la entidad a los potenciales ingresos publicitarios que corresponderían a una programación orientada exclusivamente a la búsqueda de cuota de audiencia.

Los Acuerdos señalan también que la entidad ha facturado a otros organismos de la Administración autonómica por prestaciones de servicios de "emisiones de publicidad", "seguimiento informativo especial", etc, habiéndose expedido las facturas con repercusión de IVA por los servicios prestados.

Declara la Inspección que R... es una entidad privada en cuyo accionariado no participa ninguna Administración Pública, lo que hace evidente que su interés es la obtención de una rentabilidad derivada de su actividad. El destinatario último de las emisiones de televisión en abierto es el telespectador, que individualmente no resulta identificable y no pueden calificarse sin más las operaciones como prestaciones de servicios onerosas; no obstante, en la medida en que las emisiones vienen promovidas por un tercero que las financia, en este caso la Junta de Castilla y León, existirá una prestación de servicios gravada por el IVA, con independencia de quién sea el destinatario último (circunstancia que es más evidente en los anuncios televisivos). La Administración autonómica, titular del servicio público de la TDT, consigue de la entidad la emisión de la programación que requiere, no concretada completamente, pero sí en gran medida en su contenido, para cuya emisión quedan reservadas una serie de horas, dentro de unas franjas; de esta forma se procura (y se financia) la adquisición de unos servicios, como lo hace un anunciante o quien promociona o encarga la emisión de un determinado programa. De esta forma, la subvención asociada a los contratos programa no es sino la contrapartida de las obligaciones adicionales asumidas por la concesionaria.

Finalmente, la Inspección considera en los Acuerdos de liquidación que en la cantidad percibida por R... no procede tener en cuenta que se encuentra incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En fecha 25 de noviembre de 2011 se dictan ambos Acuerdos de liquidación, resultando unas cantidades a ingresar por la entidad de 2.143.184,26 euros por los tres primeros trimestres de 2009, y 5.397.784,94 euros por el cuarto trimestre de 2009 y el ejercicio 2010 completo.

Segundo:

Asimismo, en relación con las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por los periodos 01 a 08 del ejercicio 2011 por R..., el 30 de septiembre de 2011 se notifica a la entidad que aclare algunos datos relativos a los ingresos procedentes de la Junta de Castilla y León, iniciándose un procedimiento de comprobación limitada.

En fecha 11 de noviembre de 2011 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valladolid de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT practica Liquidación provisional a R... por el IVA de los periodos 03 (de la que resulta una cantidad a ingresar de 2.461.573,87 euros) y 04 (de la que resulta una cantidad a ingresar de 1.842.904,11 euros) del ejercicio 2011.

Estas liquidaciones se practican por la consideración como hecho imponible del IVA de la prestación de servicios efectuada por R... a favor de la Junta de Castilla y León, remitiéndose para mayor detalle a las actas A02 números 71976171 y 91976162 y los informes de disconformidad emitidos por las regularizaciones practicadas por los ejercicios 2009 y 2010.

Tercero:

Disconforme la entidad con las regularizaciones practicadas, interpone frente a ellas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones 47/2515/2011, 47/2521/2011, 47/0105/2012 y 47/0118/2012), las cuales son resueltas de forma acumulada en fecha 31 de octubre de 2013.

Mediante su Resolución, el TEAR desestima las reclamaciones interpuestas. Considera que las cantidades entregadas por la Junta a R... no son subvenciones sino retribuciones satisfechas por la emisión de programas y contenidos en los canales de televisión gestionados por la reclamante, orientados a satisfacer las necesidades de publicidad institucional de Castilla y León. Asimismo, considera de nuevo que las cantidades

pagadas no tienen incluido el IVA, siendo la base imponible del Impuesto la cantidad total entregada por la Junta a la empresa.

Cuarto:

Finalmente, frente a la Resolución del TEAR de Castilla y León, se interpone por R... el presente recurso de alzada, en base a las siguientes alegaciones:

- Ni la Ley del IVA ni la Directiva comunitaria contienen una definición del concepto de subvención, sino únicamente de las subvenciones vinculadas al precio puesto que son las que deben incluirse en la base imponible del Impuesto. Pero el hecho de que las subvenciones concedidas por la Junta no tengan la consideración de subvenciones vinculadas al precio, no supone que las cantidades entregadas no tengan la naturaleza de subvención.

- A juicio de la Inspección y del TEAR, en la medida en que las obligaciones de R... tienen su fundamento en una disposición de la Ley de Publicidad Institucional de Castilla y León, consideran que queda probada su naturaleza publicitaria y por tanto las subvenciones otorgadas deben ser consideradas como una contraprestación de servicios de publicidad institucional. No obstante:

§ La actividad no se corresponde con publicidad institucional, sino que se enmarca dentro de las obligaciones de la concesionaria del servicio público de TDT.

§ Resulta extralimitado asumir que, por ser la Comisión de Evaluación y Seguimiento de la Televisión Digital Terrestre (autonómica) la que determina las obligaciones de la concesionaria y la necesidad de su financiación a través de subvenciones, éstas se corresponden con publicidad institucional, sólo porque esta Comisión se haya creado en esta Ley de Publicidad Institucional de Castilla y León.

§ Señala también que la Ley de Publicidad Institucional declara que no pueden realizarse actuaciones de publicidad institucional durante el periodo comprendido entre el día de la convocatoria de las elecciones a las Cortes de Castilla y León y el de su votación, pero en el periodo de tiempo que se dio esta circunstancia en 2011 no se suspendió la ejecución del contrato programa, lo que evidencia que no hablamos de actuaciones de publicidad institucional.

§ Las necesidades determinadas y articuladas en los contratos programa incluyen obligaciones más amplias que la emisión de determinados contenidos de publicidad institucional, puesto que abarcan también obligaciones en cuanto a centros de producción y personas contratadas, lo que pone también de manifiesto que no nos encontramos ante actividades de publicidad institucional sino ante un conjunto de obligaciones que responden al interés público en el ámbito de la TDT y cuya asunción corresponde a R....

§ El procedimiento administrativo estipulado en la normativa autonómica para la contratación de los servicios de publicidad institucional no es el que se ha seguido en este supuesto.

- Aun considerando que las necesidades de interés público atendidas por R... se correspondiesen con servicios de publicidad institucional, tampoco se trataría de prestaciones de servicios a efectos del IVA:

§ No existe contraprestación, sino que únicamente se perciben subvenciones, existiendo una gran diferencia entre los costes incurridos y las subvenciones percibidas. Al no haber contraprestación, no se produce el hecho imponible.

§ Inexistencia de relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

§ Inexistencia de consumidor identificable

- Finalmente, si el Tribunal llega a la conclusión de estar ante una prestación de servicios por parte de R... a favor de la Junta de Castilla y León, las cuotas de IVA sí deben entenderse incluidas en las cantidades abonadas por la Junta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico Administrativo Central consiste en determinar si las cantidades pagadas por la Junta de Castilla y León a R ... en concepto de subvenciones, deben quedar gravadas por el IVA o no.

Segundo:

Tal y como ha señalado el TEAC en ocasiones anteriores (entre otras, resolución de 8 de junio de 2010 – 00/4734/2008), debemos partir del artículo 4.1 de la Sexta Directiva (actual artículo 9.1 de la Directiva

2006/112/CE), que determina un ámbito de aplicación del IVA muy amplio, pero teniendo en cuenta que este ámbito viene delimitado por las actividades de carácter económico, y así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJUE) en las sentencias de 26 de junio de 2007, asuntos C-284/04, T-Mobile Austria GMBH y otros, y C-369/04, Hutchison EG UK Ltd y otros.

Ahora bien, junto a este concepto previo, nos encontramos con el artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE), que se refiere al ejercicio de actividades en desarrollo de funciones públicas. De acuerdo con este precepto, “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 que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones”.

La incorporación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE) al Derecho nacional se ha realizado a través de los artículos 5 y 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este último precepto establece la no sujeción de las siguientes operaciones:

“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 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 delimitación del ámbito subjetivo y objetivo del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.8º de la Ley ha de realizarse a la luz de la jurisprudencia del TJUE, dictada en interpretación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva.

Como ha señalado de manera reiterada la jurisprudencia del TJUE (entre otras las sentencias de 26 de marzo de 1987, asunto C-1235/85, Comisión/Holanda, 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados C-231/87 y 129/88, de 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, apartado 18, de 12 de septiembre de 2000, Asunto C-260/98, Comisión/Grecia, apartado 34, y de la misma fecha, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 41, de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Pública, apartado 15 y finalmente la reciente sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P. apartado 41), para no estar sujeto al IVA, por aplicación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, es preciso que concurren dos requisitos acumulativos, como son la realización de actividades por parte de un organismo público (requisito subjetivo), y 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 (requisito objetivo).

En primer lugar, es necesario señalar que la entidad R... S.A. se constituyó en fecha 12 de noviembre de 2008, como una entidad de capital íntegramente privado, siendo su objeto social el siguiente:

- Gestión indirecta y emisión en abierto del servicio público de televisión digital terrestre.
- La emisión, transmisión y difusión de señales de televisión en cualquiera de sus modalidades, así como la gestión de la red de transporte y difusión necesaria para la prestación del servicio.
- El ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la concesión conjunta de dos canales digitales para la explotación, en régimen de gestión indirecta, del servicio público de TDT de ámbito autonómico en la Comunidad de Castilla y León, así como la realización de cuantos aspectos asociados o relacionados con dicha concesión, incluidas las actividades complementarias y accesorias necesarias o convenientes para dar cumplimiento a la concesión de la obra pública.
- La explotación de servicios de radio y televisión en cualquiera de sus modalidades de difusión.
- La realización de estudios, dictámenes, informes, así como la prestación de servicios a través de, o relacionados con sistemas de cable, o por ondas, ya sean portadores, de operador o finales.
- La producción, comercio, edición, reproducción, importación, exportación, distribución, exhibición, financiación de obras sonoras y audiovisuales cualquiera que sea su soporte técnico, susceptibles de su difusión radiofónica, cinematográfica, televisiva, en vídeo o por cualquier otro medio audiovisual.
- La organización, producción y difusión de espectáculos o acontecimientos informativos, deportivos, taurinos, musicales, culturales o de interés informativo, así como la adquisición y comercialización de derechos sobre los mismos.
- La realización de actividades, la prestación de servicios y la elaboración de estudios, análisis, promoción, programación, proceso de datos e informes sobre les materias propias de su actividad y, especialmente, sobre radio, televisión, video, cine, internet y multimedia, así como las tareas de asesoramiento y consultoría.
- La comercialización de derechos nacionales e internacionales de programas de radio y televisión, así como de marcas y productos.

- Las tareas de intermediación en los mercados de derechos de propiedad intelectual o industrial, así como en publicidad y marketing.

- La realización y ejecución de proyectos publicitarios y las tareas relacionadas con la contratación, mediación y difusión de mensajes publicitarios en radio, televisión, Internet o cualquier otra red informática o de comunicación.

- La promoción y venta a distancia, en la modalidad de club, por correo, teléfono, radio, televisión o por medios informáticos o audiovisuales en cualquier tipo de soporte.

- La adquisición y explotación por cuenta propia o ajena de equipos, aparatos, elementos, instalaciones y procedimientos técnicos relacionados con las actividades anteriores, incluyendo la licencia de patentes o asistencia de tecnología, así como la distribución de productos informáticos, ordenadores y programas.

- Informar con carácter general o local, por medios, además de escritos, radiofónicos o televisivos y dar servicios de apoyo industrial a los medios de comunicación.

- La producción y emisión de todo tipo de programación, a través de la radio difusión de ondas herzianas de ámbito local /provincial/regional.

- La gestión directa, indirecta, mediante concesión administrativa del servicio de radio local/provincial/regional por ondas.

En fecha 2 de marzo de 2009 la Junta de Castilla y León otorga concesión conjunta de dos canales digitales para la explotación, en régimen de gestión indirecta, del servicio público de televisión digital terrestre de ámbito autonómico.

En el Pliego de cláusulas administrativas particulares de la concesión se señala:

“El contrato de gestión de servicios públicos resultante de esta licitación se ejecutará en su integridad bajo el riesgo y ventura del adjudicatario. Por ello del mismo no se deriva obligación económica alguna para la Administración en tanto se mantengan inalterados los supuestos económicos que sirven de base para la adjudicación. A tal efecto, se entienden por supuestos económicos básicos el conjunto de derechos y obligaciones que se encuentran definidos en el presente pliego para cada una de las partes. En el caso de que la Administración titular del servicio modifique los supuestos económicos básicos del contrato y de conformidad con lo dispuesto en la cláusula vigésimo sexta del presente pliego imponga al concesionario obligaciones adicionales por razón de interés público, se determinarán simultáneamente las compensaciones económicas a que se refiere la citada cláusula que la Administración asumirá de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 de la LCSP”.

Las obligaciones del concesionario se recogen en los siguientes términos:

“Serán obligaciones del concesionario, las siguientes:

1. La observancia de los siguientes principios:

a) La objetividad, veracidad e imparcialidad de las informaciones.

b) La separación entre informaciones y opiniones, la identificación de quienes sustenten estas últimas y su libre expresión, con los límites previstos en el apartado cuarto del artículo 20 de la Constitución.

c) El respeto al pluralismo político, religioso, social, cultural y lingüístico.

d) El respeto al honor, la fama, la vida privada de las personas y cuantos derechos y libertades reconoce la Constitución.

e) La protección de la juventud y de la infancia, de conformidad con lo establecido en el capítulo IV de la Ley 25/1994, de 12 de julio, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 89/552/CEE, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva y, en la Ley 14/2002, de 25 de julio, de Promoción, Atención y Protección a la Infancia en Castilla y León.

f) El respeto de los valores de igualdad y no discriminación recogidos en el artículo 14 de la Constitución.

g) El fomento de la exhibición de la producción audiovisual española y europea, y en especial, de la producción audiovisual castellano leonesa en toda sus manifestaciones.

h) Observar lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/1984, de 26 de marzo, reguladora del Derecho de Rectificación, y en otras normas concordantes que resultaren de aplicación, acatar y cumplir la normativa vigente en cada momento y la específica en materia de televisión y telecomunicaciones.

2. El cumplimiento de los siguientes fines:

a) La promoción de los intereses regionales, impulsando para ello la participación de grupos sociales de tal carácter, con objeto de fomentar, promover y defender la cultura y la convivencia regional.

b) El fomento y la defensa de la cultura y el patrimonio de Castilla y León, el conocimiento de sus instituciones y la acción de sus poderes públicos, la promoción de la convivencia y la integración y participación de todos en el ámbito de la concesión, así como de los intereses locales y autonómicos correspondientes.

c) La promoción de la educación, el fomento de la lengua española y la difusión de los valores cívicos y de los conocimientos sociales, económicos, artísticos, científicos y técnicos, valorando el papel formativo que comporta, especialmente para los jóvenes.

d) La defensa y preservación del medio ambiente.

e) Favorecer el desarrollo de la Sociedad de la Información en Castilla y León, fomentando la incorporación de todos los ciudadanos a la misma, facilitando la utilización de las nuevas tecnologías y la puesta en marcha de aplicaciones que permitan la presentación de servicios interactivos, con las limitaciones derivadas de la normativa que le sea de aplicación.

f) El fomento de la exhibición de la producción audiovisual española y europea, y en especial, de la producción audiovisual castellano leonesa en todas sus manifestaciones.

g) La creación de contenidos, especialmente aquellos de producción propia y de las producciones audiovisuales de Castilla y León en todas sus manifestaciones.

h) La difusión de contenidos de carácter educativo, cultural así como aquellos que favorezcan la difusión de los valores cívicos y de los conocimientos sociales, económicos, artísticos, científicos y técnicos, teniendo en cuenta el papel formativo que tienen, especialmente para los más jóvenes.

3. Obligaciones de programación de los dos canales digitales objeto de la concesión.

Duración de emisiones: La emisión de cada uno de los canales objeto de la licitación comprenderá íntegramente las 24 horas del día, todos los días de la semana.

Contenido de la programación: Los contenidos serán los habituales de una televisión generalista y abarcará entre otras, y sin carácter limitativo, las siguientes áreas:

Información de actualidad.

Deportes.

Documentales.

Entretenimiento.

Cultura.

Política.

Retransmisión de eventos de interés social.

Educación.

La programación de los dos canales objeto de la presente licitación –excluida de la misma los espacios relativos a publicidad, televenta, patrocinio televisivo, autopromociones, etc.- será íntegramente diferente durante las 24 horas del día, de forma que, en ningún caso, podrán emitirse contenidos simultáneamente en ambos canales. De ello se exceptúan las comunicaciones institucionales impuestas por la Administración titular del servicio por motivos excepcionales de interés público o situaciones de emergencia.

Emisiones:

El primero de los dos canales digitales objeto de la concesión (denominado, a efectos del presente procedimiento "Canal 1 ") realizará sus emisiones de forma unitaria, sin desconexiones territoriales de ningún tipo. Como mínimo, en el Canal 1, se llevará a cabo la emisión de 28 horas semanales de contenidos de producción propia inédita. Al menos, el 70% de dichos contenidos de producción propia inédita se emitirá entre las 14:00 y las 00:30 horas.

El segundo de los canales ("Canal 2") realizará sus emisiones de forma mixta, de tal modo que, al menos, 25 horas semanales de su programación se llevará a cabo mediante desconexiones territoriales de ámbito provincial con una programación específica y correspondiente a contenidos relacionados con el ámbito territorial correspondiente. Como mínimo, el 70% de estos contenidos será emitido entre las 14:00 y las 00:30 horas, y, al menos, el 20% de los contenidos emitidos en cada una de las desconexiones territoriales de ámbito provincial será de producción propia inédita.

A efectos del pliego, se entenderá por producción propia inédita aquellos contenidos audiovisuales, incluidos los informativos, producidos por o para la propia entidad concesionaria, y que no haya sido emitida anteriormente a través de ninguno de los dos canales digitales objeto de la concesión, ni a través de ningún otro canal de televisión.

Límites: Los Canales 1 y 2 no podrán emitir más del 20 % de programación ya emitida en el otro canal durante los treinta días inmediatamente anteriores. De esta limitación se exceptúan únicamente los servicios informativos, los cuales podrán incorporar fragmentos o piezas comunes en ambos Canales sin perjuicio de mantener su estructura, presentación y formato diferenciados.

Programación de carácter informativo: La producción de contenidos de carácter informativo de los dos canales digitales objeto de la concesión tendrá una estructura y dirección común e integrada. Las ofertas presentadas por los licitadores describirán la misma con precisión ajustándose a este principio.

Los informativos que se emitan a través de los dos canales serán íntegramente de producción propia inédita.

Los programas de carácter informativo ofrecerán al conjunto de los ciudadanos de la Comunidad de Castilla y León una información objetiva, pluralista e imparcial. En el Canal 1 se realizarán, al menos, dos informativos diarios, a la misma hora, con una duración mínima de 30 minutos cada uno. En el Canal 2 se realizarán, al menos, dos informativos de lunes a viernes en régimen de desconexión provincial, a la misma hora, con una duración mínima en total de 40 minutos, y relativos al ámbito territorial en el que se verifica la desconexión territorial.

4. Obligaciones de cobertura mínima del servicio.

El concesionario estará obligado a prestar el servicio de TDT de ambos canales con una cobertura que permita acceder al mismo, como mínimo, al ochenta por ciento (80 %) de la población oficial de Castilla y León y, en todo caso, a todos los habitantes de las capitales de provincia de la Comunidad.

A tal efecto, el concesionario deberá asegurar la disponibilidad de centros emisores y de la infraestructuras de la Red de Transporte y Difusión necesario para la prestación del servicio con el nivel de cobertura señalado o que en el futuro pudiera imponerse, y con los estándares de calidad establecidos en los pliegos de cláusulas administrativas y prescripciones técnicas de explotación del servicio. (...)

17. El concesionario del servicio estará obligado a presentar ante la Dirección General de Telecomunicaciones de la Junta de Castilla y León la siguiente documentación:

Anualmente, una memoria en la que figure la situación económico-financiera de la entidad y el resultado del último ejercicio, en el plazo máximo de cuatro meses desde el fin del mismo.

Antes del 15 de diciembre de cada año, el plan de programación del año siguiente, con especificaciones de los horarios de emisiones y de programación propia así como el proyecto de presupuestos para el ejercicio próximo.

En cualquier momento que le sea requerido, un informe sobre las emisiones realizadas en los últimos tres meses, incluidas las de publicidad, telecompra, patrocinio y autopromoción que, en todo caso, tendrán que respetar los intereses generales, al objeto de poder verificar si se considera conveniente el grado de cumplimiento, en cuanto a los contenidos, de las obligaciones asumidas por el titular del servicio."

De acuerdo con todo lo anterior, la Administración autonómica tiene atribuido el servicio público de la televisión digital terrestre, servicio cuya gestión encomienda a R ... mediante un contrato de concesión del servicio público, de forma que la Junta de Castilla y León presta el servicio público por el sistema de gestión indirecta.

Por tanto, nos encontramos ante una sociedad íntegramente privada, que tiene encomendada la gestión de un servicio público. De esta forma, tratándose de una empresa privada, no entra en juego la aplicación del artículo 7.8 de la Ley 37/1992, que determina la no sujeción de los servicios públicos prestados por entes públicos.

No obstante, no se discute en el presente recurso la sujeción o no sujeción a IVA de los servicios prestados por R..., admitiéndose por las partes su sujeción al Impuesto. La cuestión controvertida es si las cantidades percibidas de la Junta en concepto de subvención, deben o no incluirse en la base imponible del Impuesto.

Tercero:

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

En primer lugar, antes de entrar a distinguir las prestaciones de servicios que se producen en este caso, debe recordarse que se considera destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor

en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

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

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

En el caso que nos ocupa, debe atenderse a los pactos o contratos existentes entre el Ente Público y la entidad que presta materialmente el servicio, de los que podrán deducirse dos supuestos diferentes:

i) La Junta de Castilla y León encomienda al prestador (contratista, en este caso R...) la prestación del servicio, de manera que será el empresario el que lo preste en nombre propio y por su cuenta y riesgo.

ii) La Junta realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales, pero la prestación material del mismo la efectúa una empresa contratista que actúa para la Junta, percibiendo de ésta a cambio una determinada contraprestación.

En ambos supuestos concurre la circunstancia de que el destinatario final (usuarios de TDT) no paga cantidad alguna ni a R... ni a la Junta, por lo que en este sentido es indiferente que el servicio se preste por uno u otro para determinar su sujeción o no sujeción al Impuesto (al amparo del artículo 7.8 de la Ley 37/1992).

En cuanto a la otra relación que concurre en el supuesto, que es la relación entre la Junta y R..., en el primer supuesto R... prestaría el servicio por su cuenta y riesgo, y las cantidades percibidas de la Junta tendrían la naturaleza de subvención y habría que examinar si deben integrarse en la base imponible por constituir la contraprestación obtenida de la Junta por prestar el servicio público a los ciudadanos; y en el segundo supuesto las cantidades percibidas de la Junta serían una contraprestación por los servicios que le presta R..., y como parte de esa contraprestación, habría que estudiar también su inclusión en la base imponible al ser el precio de las operaciones.

Este Tribunal Económico Administrativo Central considera:

- Que la Junta de Castilla y León presta a los ciudadanos unos servicios (servicio público de TDT). Los destinatarios de tales prestaciones son los ciudadanos, esto es quienes ostentan la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica), en la que la Junta es la deudora y el servicio constituye la prestación. Y todo ello con independencia de cómo la Junta instrumenta o lleva a cabo la prestación, que en este caso, se efectúa mediante la concesión del servicio a una empresa (a través de la denominada gestión indirecta).

- Por otra parte, la empresa contratada (R...) debe facturar a la Junta el importe de la contraprestación acordada del servicio prestado, con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente. En esta operación el destinatario es la Junta de Castilla y León, acreedora en la obligación y quien se obliga a pagar la contraprestación acordada.

- La Junta de Castilla y León realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales (ciudadanos). Otra cuestión distinta es que la prestación material del servicio se efectúa por otra empresa contratista que actúa para la Junta, percibiendo de ésta a cambio una determinada contraprestación.

Así, a R... le encarga la Junta (contrata a la empresa para ello) que preste a la Administración un servicio de elaboración de programas y demás actividades relacionadas con la gestión del servicio público, pero es la Junta quien presta este servicio público a los ciudadanos (ya sean telespectadores o no, la Junta tiene obligación de prestar el servicio público aun cuando ni un solo ciudadano encienda su televisor) ya que es quien está obligada a ello.

Así, en este supuesto, esto es, si es la Junta la que presta el servicio a los ciudadanos, pero la prestación material del servicio público de TDT la efectúa R... que actúa para la Junta, percibiendo de ésta a cambio una contraprestación, el contratista (R...) deberá facturar a la Junta de Castilla y León el importe de la contraprestación del servicio prestado, con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que ya hemos visto que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuarto:

Debemos, por tanto, examinar la inclusión de las cantidades percibidas de la Junta de Castilla y León en la base imponible del IVA.

El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge las reglas para la determinación de la base imponible del Impuesto:

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: (...)

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación”.

Dicha disposición es consecuencia de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Concretamente, el artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva dispone sobre esta cuestión:

“1. La base imponible estará constituida:

a) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”.

En los mismos términos se expresa el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El TJUE como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184-00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353-00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495-01, C-381-01, C-144-02 y C-463-02).

Así, en la sentencia de la Sala tercera del Tribunal de 22 de noviembre de 2001 (Asunto 184/00, Office des produits wallons, OPW) se venía a discernir el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio” debiendo interpretarse en el sentido de incluir únicamente aquellas subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador de los servicios, correspondiendo al órgano judicial competente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometían a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

No obstante, con fecha 15 de julio de 2004 y basándose en lo ya dispuesto en la sentencia de noviembre de 2001, el TJUE dictó dos sentencias en las que, con motivo de las ayudas concedidas por el FEOGA a la venta de forrajes, venía a aclarar el concepto de “subvención vinculada al precio”. Dichas sentencias se derivaban de los asuntos C-381/01 y C-144/02.

En dichas sentencias el Tribunal de Justicia ha señalado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, parte de que el fundamento para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto es someter al mismo la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación. Al mismo tiempo, dicho Tribunal, señala cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio. Dichos requisitos son los siguientes:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.
3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

De los anteriores requisitos cabe concluir, como hace el TJUE, que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

Los requisitos citados son asumidos por este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 23 de noviembre de 2005 (RG 1698/03) de recurso de alzada para unificación de criterio y su resolución de 2 de abril de 2008 (RG 2557/06).

No obstante, esta doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, así como la jurisprudencia nacional, ha quedado superada por la más reciente jurisprudencia del TJUE. En concreto, la Sentencia de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or SARL*, Asunto C-151/13, que interpreta nuevamente el artículo 11.A.1.a) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA y el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

Señala la citada Sentencia:

“ (...) 28. Por consiguiente, la cuestión debe entenderse en el sentido de que tiene por objeto, en esencia, a saber, si el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados efectuadas a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

29. Para dar respuesta a esta cuestión, es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24).

30. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado 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 Sexta Directiva, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2002, *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369, apartados 23 y 25).

31. Toda vez que el artículo 73 de la Directiva IVA, que ha sustituido al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es en esencia idéntico a esta disposición, la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes y sus desarrollos posteriores se aplican *mutatis mutandis* a este artículo 73.

32. Ahora bien, debe declararse que las RPMD perciben la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal abonada por la caja nacional del seguro de enfermedad como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan, según diferentes fórmulas, a sus residentes.

33. En efecto, en primer lugar, como reconoció *Rayon d'Or* en la vista, las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes.

34. En segundo lugar, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha 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 (véase, en este sentido, la sentencia *Loyalty Management UK y Baxi Group*, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 56).

35. El que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trate no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede, contrariamente a lo que sostiene *Rayon d'Or*, romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.

36. Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas 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 (véase, en este sentido, la sentencia *Kennemer Golf*, EU:C:2002:200, apartado 40).

37. Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.

38. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.(...)”

De acuerdo con lo señalado en la citada Sentencia, se simplifican los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el Tribunal que la base imponible del impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida.

Así, se desprende de la Sentencia que para reconocer ese vínculo, no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. En efecto, se hace necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero el que satisfaga la misma.

En el caso concreto que analizamos, resulta que R... es una sociedad privada que se constituye para prestar servicios audiovisuales, entre ellos el servicio público de televisión digital terrestre. La entidad es concesionaria de este servicio público de TDT. Al otorgarse la concesión en marzo de 2009, se fijan una serie de obligaciones a cargo de la concesionaria, y en principio no se establece ningún derecho a económico a su favor a pagar por la Junta, estableciéndose que los ingresos vendrán de su actividad privada, pero acto seguido, en junio de 2009, se suscribe un contrato programa entre la Junta y R... para articular la financiación a R... como consecuencia de la subvención concedida en junio de 2009.

En este contrato programa se establece la subvención a percibir por la entidad, y las obligaciones a las que se compromete a cambio de ella. Así, en un principio la concesión otorgada detallaba una serie de horas de programación, de contenidos de esta programación, etc, y la no retribución de ello por parte de la Administración. No obstante, el contrato programa determina un sustancial incremento de las horas de programación de servicios informativos, de producción propia inédita, tanto provincial como regional, un incremento de los centros de producción de la programación, una determinada distribución geográfica de los mismos, determinando todos estos cambios un incremento en muchos casos superior al 50% respecto de las obligaciones iniciales de la entidad concesionaria.

La memoria explicativa del contrato programa dispone lo siguiente respecto de los dos canales de TDT otorgados a R...:

“II.- A continuación se desglosan, para cada canal, las diferencias existentes entre el servicio que presta el adjudicatario y los requerimientos del contrato programa:

a) PA

Este programa (canal) impone por bases del pliego unas limitaciones técnicas y de producción precisas. Es un programa de emisión de ámbito regional sin desconexiones provinciales. Impone una producción de 28 horas semanales de carácter inédito con una obligación de emisión en prime-time (14.00 a 00.30 horas) de 19,6 horas; de esta producción, 14 horas semanales deben ser de producción informativa.

Las condiciones actuales de la prestación suponen una producción de 30 horas semanales de carácter inédito, con la misma duración en producción propia en horario de prime-time y una producción Informativa de 20,5 horas.

Los compromisos del contrato programa suponen un complemento de producción y programación que se cuantifica en las siguientes horas en relación con la propuesta del adjudicatario:

Producción servicios informativos 286 horas.
Producción propia inédita en prime-time 390 horas.
Horas de producción propia inédita 260 horas.
Horas de producción propia regional 416 horas.

Con estos parámetros, la producción de los servicios informativos supone el rango más alto de producción de cualquier operador de ámbito autonómico con un porcentaje superior al 100% con respecto a varios operadores autonómicos públicos. Este tipo de producción requiere una emisión en directo, un despliegue humano en toda la Comunidad (la más extensa de España) y un uso constante de las conexiones en directo. Coste estimado hora de 10.000 euros. El importe anual asciende a 2.860.000 euros.

La ubicación de las horas de producción propia inédita en prime-time suponen un incremento de un 65% respecto de las condiciones actuales de la prestación. Esta demanda fuerza una modificación de la parrilla de programación, una inadecuada asunción de costes superiores al de producción ajena y ofrece contenidos no masivos para la audiencia, mermando el crecimiento potencial de la audiencia como de los ingresos. Coste estimado hora de 10.000 euros. El importe anual asciende a 3.900.000 euros. En este cálculo se ha suprimido el coste ya valorado de la producción informativa, sin dotarle de una valoración extra en el prime-time.

La demanda de una fuerte presencia de producción propia inédita en la parrilla de programación reduce la flexibilidad del operador en la gestión de sus contenidos, le resta la posibilidad de aprovechar contenidos de menor coste, la captación de una audiencia más amplia con su consiguiente merma de ingresos potenciales. A su vez, rompe el umbral de optimización de recursos humanos y técnicos al provocar una ampliación superior de los recursos necesarios con generación de duplicidades en los costes. Coste estimado hora de 10.000 euros. El importe anual asciende a 2.600.000 euros. En este cálculo se ha suprimido el coste de los apartados anteriores, sin otorgarle ningún valor Premium a ese tipo de producción propia específica.

Por último, el compromiso en relación a la producción propia regional genera un Incremento de emisión de un 50%. Esta limitación de programación se le ha estimado de un coste más ajustado a 5.000 euros hora. El importe anual asciende a 2.080.000 euros. Como en los anteriores casos se ha excluido los costes ya imputados en los apartados anteriores.

Todo lo expuesto generarla un coste económico de 11.440.000 euros anuales en el PA. En todas estas valoraciones no estarían incluidas en ningún caso, los eventos o retransmisiones de carácter institucional a las cuales obliga el pliego al operador.

b) PB

Este programa (canal) se caracteriza por la exigencia de unas determinadas horas de desconexión provincial con contenidos específicos de carácter provincial. En concreto, impone unas desconexiones mínimas de 25 horas semanales, 5 horas de producción propia inédita y 17 horas de producción propia provincial en prime-time.

Las condiciones actuales de las prestación suponen una producción de 30 horas semanales provincial, con una producción Inédita de 9,25 horas y una producción propia provincial en prime-time de 18 horas.

Los compromisos del contrato programa suponen un complemento de producción y programación que se cuantifica en las siguientes horas en relación con la propuesta del adjudicatario:

Horas de producción propia provincial inédita 299
Horas de producción propia provincial 260
Horas de producción propia regional 780

El incremento de la producción propia provincial inédita supone un aumento de un 62% con respecto de las condiciones actuales de la prestación.

Para su ejecución requiere una dotación de medios técnicos y humanos que lo transforman en uno de los mayores costes hora de la televisión. Por otro lado, fuerza una dispersión centros de producción como en un Incremento de duplicidades por provincias. Coste estimado hora de 14.000 euros, El importe anual asciende a 4.186.000 euros.

La producción provincial experimenta un aumento de un 40% con respecto al pliego y de un 17% respecto de las condiciones actuales de la prestación.

Este incremento impide maximizar las ventajas de una emisión regional uniforme, la explotación adecuada de la estrategia comercial y complica la gestión de la señal como el aprovechamiento de los servicios interactivos. Coste estimado hora de 10.000 euros. El importe anual asciende a 2.600.000 euros.

La inclusión de la producción propia regional en la programación del PB de manera estable y estructural de la parrilla supone una novedad conceptual en la gestión de la señal y de la concesión de la licencia al no formar parte de las exigencias mínimas del pliego. Su incorporación mediante el contrato programa reduce la libertad de programación y gestión del operador. Por otro lado, impondría una integración del concepto provincial y autonómico de los contenidos. Coste estimado hora de 10.000 euros. El importe anual asciende a 7.800.000 euros”.

Lo que vemos, y lo que se deduce de este contrato programa, es una fijación bastante determinada de las obligaciones de programación, duración y contenido (que no varía, por lo que no viene recogido en el contrato programa, pero estaba ya fijado al otorgarse la concesión) de la programación a emitir por la entidad concesionaria. Establecidas las obligaciones de la concesionaria, se fija su derecho a percibir una subvención de 20.000.000 de euros (distintas cantidades en cada ejercicio, pero estableciéndose las mismas obligaciones a cargo de la empresa, por lo que las conclusiones son aplicables por igual a todos los ejercicios examinados).

De esta manera, vemos que se concurren unos supuestos análogos al examinado en la Sentencia del TJCE de 2014 transcrita, en la medida en que se determina claramente que R... está obligada a prestar realmente, como contrapartida del pago de una cantidad a tanto alzado que le otorga la Junta en concepto de subvención, prestaciones de servicios a los telespectadores. Pero es que además en este caso concreto se fija una cantidad de dinero a tanto alzado, pero se determina de tal forma el coste de los servicios y las horas de programación, que prácticamente se está fijando por la Junta el precio por cada hora de programación que R... emite en cumplimiento de la función de servicio público que tiene encomendada la Junta.

En el contrato programa se establece que la subvención otorgada no sólo debe cubrir el coste de producción sino también el coste de oportunidad que se deriva de la renuncia de R... a los potenciales ingresos publicitarios que corresponderían a una programación orientada exclusivamente a la búsqueda de cuota de audiencia en lugar de una programación comprometida con la producción propia, con centros de producción en la totalidad del territorio, y los contenidos de interés público, cuya audiencia también se pretende incrementar. De esta manera, resulta evidente que lo que se fija en el contrato programa es el precio a pagar a R... por contratar con ella la emisión de todos los programas que se van a emitir en interés público, en cumplimiento del servicio público que tiene encomendado la Junta. Aunque la entidad alega que los costes de producción son superiores a las subvenciones otorgadas, ello no es obstáculo a las conclusiones alcanzadas, pues recordemos que ya inicialmente se otorgada a la empresa la concesión sin ninguna contraprestación, asumiendo que obtendría ingresos por el simple hecho de tener dos canales de televisión (puede obtener ingresos por publicidad, por la contratación de otros contenidos con otras personas y entidades, etc).

De manera que existe una relación directa entre las cantidades pagadas por la Junta de Castilla y León y la prestación del servicio de la TDT por parte de R.... Estas cantidades constituyen, por lo tanto, la contrapartida del servicio que la Junta recibe de R..., con la que contrata un determinado tipo de programación, un determinado tiempo de programación, un determinado contenido de la programación, e incluso se obliga a la entidad a tener determinados centros de producción dispersos por el territorio de la Comunidad Autónoma (para el mejor cumplimiento de los demás objetivos del programa, al requerirse contenidos de carácter regional y provincial). Esta subvención no es mas que el precio a pagar por los servicios contratados con la entidad privada.

En los contratos programa de los años 2010 y 2011 se incluyen, adicionalmente, entre las acciones a realizar por R..., las siguientes:

- “Durante el año 2010 se apoyarán las campañas relacionadas con la Marca Territorio Castilla y León, con la celebración del Año Santo 2010, y con la conmemoración del 1.100 aniversario del Reino de León.”

- “Durante el año 2011 se apoyarán las campañas relacionadas con la Marca Territorio Castilla y León. Contribuir a la difusión de noticias y eventos relacionados con las candidaturas de Segovia y Burgos a la capitalidad cultural europea para el año 2016. Contribuir a la difusión y promoción de la exposición de las Edades del Hombre que se celebrará en Medina del Campo y en Medina de Rioseco durante 2011. Contribuir a la difusión y promoción del Milenario de la fundación del Monasterio de San Salvador de Oña (Burgos) (1011 - 2011).”

En definitiva, tal y como declara el TEAR en su Resolución dictada en primera instancia, nos encontramos ante la realización por una empresa íntegramente privada de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de la Junta de Castilla y León, consistente en la cesión de una parte del espacio televisivo del que dispone, para la emisión dentro de su parrilla de un determinado tipo de programas y servicios informativos orientados a satisfacer las necesidades de publicidad institucional de la Administración autonómica, a cambio de una contraprestación satisfecha por esta última entidad.

Y si bien en el Fundamento de Derecho anterior hemos considerado que la Junta presta a los ciudadanos el servicio público, para lo cual contrata a R... a cambio de una contraprestación para que le preste a ella el servicio, también si considerásemos que el servicio público lo presta R... por gestión indirecta y a cambio se le otorga la subvención, llegaríamos a la misma conclusión, por considerar que se trata de una subvención directamente vinculada al precio de las operaciones, como deriva de las conclusiones alcanzadas por el TJCE, y

debería incluirse igualmente en la base imponible del Impuesto, debiendo R... repercutir IVA por estas cantidades recibidas.

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto, este Tribunal concluye que la prestación del servicio de elaboración y emisión de una determinada programación televisiva por parte de R... es una actividad sujeta y no exenta del impuesto (al tratarse de una actividad económica realizada por un empresario o profesional), a la que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de LIVA y las transferencias percibidas de la Comunidad de Castilla y León, en la medida en que constituyen la contrapartida del servicio prestado, forman parte de la base imponible del impuesto.

QUINTO:

Finalmente, alega la entidad que si el Tribunal llega a la conclusión de estar ante una prestación de servicios por parte de R... a favor de la Junta de Castilla y León, las cuotas de IVA deben entenderse incluidas en las cantidades abonadas por la Junta.

Esta cuestión ha sido ya resuelta por este Tribunal en anteriores resoluciones en la manera que se expone a continuación; por todas, la Resolución 1613/2007 de 14 de abril de 2009.

Dispone el artículo 88 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido”.

El desarrollo reglamentario se encuentra contenido en el artículo 25 del Real Decreto 1624/1992 y según el cual:

“En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto”.

La cuestión controvertida que se suscita consiste en dilucidar a qué entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyos destinatarios sean las administraciones públicas resulta aplicable el segundo párrafo del artículo 88 arriba transcrito.

Considera este Tribunal Económico Administrativo Central, que el segundo párrafo del artículo 88.Uno de la Ley 37/1992 se refiere a la presentación de ofertas en el marco de procedimientos competitivos o de concurrencia, es decir, en el ámbito de relaciones contractuales de procedimientos de licitaciones públicas, pero que no resulta aplicable a aquellos procedimientos que determinan la fijación del justiprecio en el desarrollo de procedimientos expropiatorios, o en los que exista una fijación unilateral de tarifas o precios por parte de la Administración.

Esta postura constituye igualmente doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, así entre otras resoluciones podemos señalar la Consulta nº 0305-03 de 28 de febrero de 2003, nº 1205-03 de 5 de septiembre de 2003 y la nº V0362-06 de 2 de marzo de 2006.

Ya el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de enero de 2002, así lo entendió al declarar ajustado a derecho un acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central confirmatorio de una repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una permuta de fincas entre una entidad mercantil y un Ayuntamiento, rechazando la presunción de que las ofertas incluyen el IVA. En concreto recoge el fundamento de derecho CUARTO de dicha sentencia:

“CUARTO: Resulta evidente que el contrato de permuta de inmuebles suscrito entre el Ayuntamiento de Cádiz y la Inmobiliaria Retamar SA aunque fuera instrumento de un convenio urbanístico, no tiene naturaleza administrativa, sino que es un pacto civil sometido en su cumplimiento al derecho privado y por lo tanto, no le es aplicable el segundo párrafo del artículo 25 del Primer Reglamento del IVA, que al emplear la expresión “entregas de bienes y prestaciones de servicios”, claramente se está refiriendo a la contratación de las entidades públicas con sus proveedores y adjudicatarios a los que impone la inclusión del IVA en las ofertas, para dar certeza a los

precios, cuyos importes totales han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias; por lo que no puede extenderse a las actividades de esos entes públicos en el tráfico civil, recogido por la autonomía de la voluntad y el sometimiento de los contratantes a lo acordado, para los que tiene fuerza de Ley, conforme los artículos 1255 y 1901 del Código Civil respectivamente.

Por otra parte, la expresión “propuestas económicas”, que también emplea el precepto reglamentario antes citado y que la Sentencia de instancia destaca para afirmar que han de incluir el IVA, se refiere, precisamente, a las ofertas que aquellos proveedores y adjudicatarios de obras, servicios y suministros, a que antes nos hemos referido, han de hacer a las entidades públicas con las que contratan y aunque se admita que se refieren a pagos en dinero y también a entregas de bienes, dichas relaciones – las de los ofertantes y la Administración – se enmarcan en licitaciones públicas mediante subastas y concursos y hasta, eventualmente, en caso de contratación directa, cuando la misma está autorizada, pero sin que pueda extenderse, como ya se ha dicho, a cualquier contrato en que intervenga la Administración, cuando las contraprestaciones se establecen de común acuerdo entre las partes, sin mediar licitación ni oferta previa y sobre todo – hemos de reiterarlo – actuando en el comercio de bienes, como es el caso de contratos de compraventa doble o permuta, pues sostener lo contrario conduciría al resultado de convertir en administrativos, a efectos del tributo discutido, todos los contratos en que intervinieran las Administraciones Públicas, lo que ni es propósito del artículo 25 del Reglamento de IVA, ni podría hacerlo un precepto de ese rango. (...)

También la Audiencia Nacional ha ratificado esta postura entre otras en Sentencia de 7 de julio de 2004 (nº Rec 872/2001):

“NOVENO: El recurrente alega que el artículo 88.1 de la Ley 37/1992, dispone que “...en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido...”, y por ello considera que de la base imponible debe excluirse la cuota del IVA.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que en este caso es claro que los importes percibidos por la sociedad recurrente del Ayuntamiento de Marbella no se han fijado en atención a una previa formulación de propuestas económicas, como en el supuesto descrito en el artículo 88.1 de la Ley 37/1992, sino que se han establecido por reglas especiales ajenas a las de mercado y, en cualquier caso, en un ámbito de relaciones contractuales ajenas a procedimientos de licitaciones públicas tales como subastas o concursos, por lo que nos situamos fuera del ámbito del precepto mencionado, y por ello no podemos suponer que las cantidades abonadas incorporen el Impuesto devengado. En este mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 31 de enero de 2002.

En lo referente a la base imponible del Impuesto, la misma estará constituida por la total contraprestación, conforme indica el artículo 78.1 de la Ley 37/1992, es decir, por las cantidades abonadas por el Ayuntamiento, y no entendiéndose, como ya se ha expuesto, que los importes prefijados por la Administración lleven incorporado el Impuesto.”

Asimismo podemos mencionar la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2005 (nº Rec 721/2003):

“4.(....) En efecto, la cuestión de fondo planteada por la actora, esto es, si el importe del remate por el que se ha llevado a cabo la adjudicación de los inmuebles del caso incluye o no el IVA, merece también una respuesta negativa al tratarse como en el caso presente se trata, de una contratación civil sometida en su cumplimiento al derecho privado, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo y que hubiera llevado también a la sala a declarar ajustada a Derecho la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las compraventas de los inmuebles del caso.

En efecto, partiendo de la distinción del carácter administrativo y privado de los contratos que celebre la Administración (....)

Se trata en definitiva de actividades de los entes públicos en el tráfico puramente privado, tráfico civil regido por el principio de autonomía de la voluntad de las partes y del sometimiento a lo pactado (.....)

Así las cosas, no resultan de aplicación los preceptos invocados en la demanda, particularmente el artículo 88.1 de la Ley 37/1992, ni por tanto tampoco el artículo 25 del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (...)

Aplicando lo expuesto al caso objeto de resolución, podemos afirmar que los importes a percibir por la entidad R... de la Junta de Castilla y León, no se han fijado en atención a una previa formulación de propuestas económicas, sino que se han establecido por reglas ajenas a las del mercado, y en cualquier caso, en un ámbito

de relaciones contractuales ajenas a procedimientos de licitaciones públicas tales como subastas o concursos, de manera que, a la vista de todo lo expuesto, caen fuera del ámbito en el que se incardina el precepto recogido en el segundo párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto, por lo que no puede entenderse que las cantidades abonadas lleven incorporado el Impuesto sobre el Valor Añadido a repercutir a la autoridad pública competente.

No obstante lo anterior, alega también la entidad que por los ejercicios 2009 y 2010 debe tenerse en consideración la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12).

De acuerdo con esta Sentencia:

“27 El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, habida cuenta de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA, si cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el proveedor de dicho bien es el deudor del IVA por la operación gravada, debe considerarse que el precio pactado ya incluye el IVA o, por el contrario, que no lo incluye y que el IVA debe añadirse a dicho precio.

28 De los autos que obran ante el Tribunal de Justicia se desprende que los demandantes en el litigio principal, vendedores de bienes inmuebles, son los deudores del IVA devengado por las operaciones sujetas que realizaron. De dichos autos también se desprende que las partes en los contratos de que se trata en el litigio principal no dispusieron nada sobre el IVA cuando fijaron el precio de los bienes inmuebles objeto de venta. En cambio, el órgano jurisdiccional nacional no ha facilitado información alguna sobre si tales vendedores disponen o no, en virtud del Derecho nacional, de la posibilidad de recuperar de los adquirentes, además del precio pactado, el IVA exigido por la Administración Tributaria.

29 Tanto la Sra. Tulica y el Sr. Plavosin como la Comisión Europea consideran, en esencia, que el IVA es, por definición, un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final y que, por tanto, no puede correr por cuenta del proveedor. En consecuencia, sostienen que el IVA debe ser un componente del precio y no un elemento que se añade a este último.

30 El Gobierno rumano estima, en esencia, que al tener la contraprestación obtenida por el proveedor un valor subjetivo, para su determinación procede remitirse a la voluntad de las partes y considerar que tal contraprestación está constituida por el importe que el proveedor pretendía recibir y el adquirente estaba dispuesto a pagar. Dicho importe corresponde, en el caso de autos, al precio fijado en el contrato, sin deducción del IVA.

31 El Gobierno rumano añade que si se considerara que la contraprestación debía estar constituida por el precio del bien entregado, deducido el importe del IVA, el proveedor tendría una ventaja frente a sus competidores, lo que sería contrario al principio de la neutralidad del IVA y podría favorecer irregularidades como las cometidas por los vendedores en el litigio principal.

32 A este respecto, cabe recordar que de los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de éstos, y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a), de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base.

33 Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13, y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, apartado 43).

34 Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (véase, en particular, la sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, apartado 21).

35 Ahora bien, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente

exigido por la Administración Tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.

36 Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Elida Gibbs, antes citada, apartado 24; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 15, así como Balkan and Sea Properties y Provadinvest, antes citada, apartado 44).

37 En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien.

38 Procede señalar, además, que una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios en cuestión. Ello implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos.

39 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el Derecho rumano ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar, de los adquirentes, el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria.

40 Si de esa comprobación resultara que tal recuperación no es posible, debería concluirse que la Directiva IVA se opone a una regla como la establecida en la Decisión interpretativa nº 2/2011.

41 En la medida en que el Gobierno rumano sostiene que una regla como la controvertida en el litigio principal tiene como efecto evitar las irregularidades, cabe señalar que cada Estado miembro es competente para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude y está obligado a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, apartado 25 y la jurisprudencia citada).

42 Sin embargo, tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, apartado 67 y la jurisprudencia citada). Ahora bien, precisamente esto sucedería con la regla controvertida en el litigio principal si resultara que da lugar a una situación en la que el IVA grava al proveedor y que, por ello, no se percibe de forma compatible con el principio básico del sistema del IVA, tal como éste ha sido recordado en el apartado 34 de la presente sentencia.

43 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva IVA, en particular sus artículos 73 y 78, deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.”

Este Tribunal considera, tal y como alega la reclamante, que la Sentencia transcrita es plenamente aplicable al caso en los ejercicios 2009 y 2010.

Así, en el presente caso la prestataria pactó con la prestadora una retribución, aunque al considerar que las cantidades entregadas constituían una subvención, la entidad prestadora del servicio (R...) no expidió factura por los servicios prestados. Posteriormente la Inspección, el TEAR de Castilla y León, y este TEAC, concluyen que nos encontramos ante prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA, por lo que procede repercutir el Impuesto por parte de R...

Debemos distinguir:

- En relación con el IVA del ejercicio 2009, la subvención se concede a la entidad el 12 de junio de 2009. El Acuerdo de liquidación en el que se determina la sujeción al Impuesto de los servicios prestados y la inclusión de la subvención en la base imponible es de fecha 25 de noviembre de 2011.

Al percibirse las cantidades el 12 de junio de 2009, y no haberse expedido factura, la entidad sólo tiene un plazo de un año desde el devengo para repercutir IVA, plazo que finalizaba el 12 de junio de 2010, por lo que al dictarse el Acuerdo de liquidación ya ha finalizado dicho plazo y R... ya no puede repercutir IVA a la Junta, y por tanto no puede recuperar el Impuesto que debe repercutirse, tal y como refiere la Sentencia del TJCE.

Si la entidad hubiese expedido factura, aun sin repercusión de IVA, podría acudir al procedimiento de rectificación del IVA repercutido del artículo 89 de la Ley 37/1992, al permitirlo el apartado Dos del mismo, y para ello habría un plazo de cuatro años desde el devengo; pero al no haber expedido factura, cuenta con el plazo general para repercutir del artículo 88.Cuatro de la LIVA.

- En relación con el IVA del ejercicio 2010, la subvención se concede a la entidad el 5 de febrero de 2010. El Acuerdo de liquidación en el que se determina la sujeción al Impuesto de los servicios prestados y la inclusión de la subvención en la base imponible es de fecha 25 de noviembre de 2011.

Al percibirse las cantidades el 5 de febrero de 2010, y no haberse expedido factura, la entidad sólo tiene un plazo de un año desde el devengo para repercutir IVA, plazo que finalizaba el 5 de febrero de 2011, por lo que al dictarse el Acuerdo de liquidación ya ha finalizado dicho plazo y R... ya no puede repercutir IVA a la Junta, y por tanto no puede recuperar el Impuesto que debe repercutirse, tal y como refiere la Sentencia del TJCE.

Si la entidad hubiese expedido factura, aun sin repercusión de IVA, podría acudir al procedimiento de rectificación del IVA repercutido del artículo 89 de la Ley 37/1992, al permitirlo el apartado Dos del mismo, y para ello habría un plazo de cuatro años desde el devengo; pero al no haber expedido factura, cuenta con el plazo general para repercutir del artículo 88.Cuatro de la LIVA.

- En relación con el IVA del ejercicio 2011, la subvención se concede a la entidad el 10 de febrero de 2011. Las Liquidaciones provisionales en el que se determina la sujeción al Impuesto de los servicios prestados y la inclusión de la subvención en la base imponible son de fecha 11 de noviembre de 2011.

Al percibirse las cantidades el 10 de febrero de 2011, y no haberse expedido factura, la entidad sólo tiene un plazo de un año desde el devengo para repercutir IVA, plazo que finalizaba el 10 de febrero de 2012.

En este caso, antes de finalizar el plazo R... procede a expedir factura y repercutir IVA a la Junta de Castilla y León (factura número 111280118 de 31 de diciembre de 2011, recurrida por la Junta ante este TEAC al no aceptarse la repercusión pretendida por R..., reclamación 1265/2014).

Así, al margen de si es correcta o no dicha repercusión, lo que se resolverá en la reclamación interpuesta al respecto, lo cierto es que en relación con este ejercicio la entidad R... puede hacer uso de un procedimiento previsto en la normativa para recuperar el Impuesto a repercutir a la Junta.

Según dispone la Sentencia citada, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

Como hemos visto, en relación con el IVA correspondiente al ejercicio 2011, R... tiene la posibilidad de recuperar de la Junta el IVA reclamado por la Administración tributaria, por lo que este Tribunal considera correctas las Liquidaciones practicadas por los periodos 03 y 04 del ejercicio 2011, al considerar la operación sujeta a IVA, y por entender que la base imponible es la totalidad de la contraprestación (la denominada subvención) percibida.

En cuanto al IVA correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010, R... ya no tiene la posibilidad de recuperar de la Junta el IVA reclamado por la Administración Tributaria, y en aplicación de la Sentencia del TJCE, este Tribunal considera que el IVA debe entenderse incluido en el precio pactado (20.000.000 de euros en 2009 y 25.000.000 de euros en 2010). Si no fuera así, R... estaría obligada a pagar a la Administración un IVA que no le ha pagado el consumidor final, lo que es contrario a los principios inspiradores del sistema común del IVA y a la Directiva comunitaria, por lo que, al considerar que en las cantidades percibidas está incluido el IVA, se llega al resultado final de una menor base imponible de las operaciones (en lugar de ser 20 o 25 millones la base imponible, se considera que ese es el precio total de las operaciones con el IVA incluido), pero un IVA efectivamente soportado por el adquirente y destinatario final de las operaciones.

Así, en relación con las regularizaciones practicadas por los ejercicios 2009 y 2010, este Tribunal confirma la sujeción a IVA de las operaciones y la inclusión de las cantidades percibidas de la Junta en la base imponible, si bien debe efectuarse un nuevo cálculo de esta base imponible para considerar que las cantidades cobradas en cada uno de los ejercicios en concepto de subvención tienen incluido el IVA.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el recurso de alzada interpuesto,

ACUERDA

estimarlo en parte, en el sentido expuesto en el último Fundamento de Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.