

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066651

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2017

Vocalía 5.^a

R.G. 482/2017

SUMARIO:

IVA. Operaciones no sujetas. Operaciones realizadas por entes públicos. *Sociedades mercantiles de capital íntegramente de la Administración territorial de la que dependen.* Existe una abundante doctrina y jurisprudencia acerca del carácter de las actividades realizadas por el sector público a través de la creación de sociedades privadas íntegramente participadas por la Administración territorial que las crea, para la realización de actividades de servicio público, a fin de delimitar el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.8 de la ley 37/1992 (Ley IVA), en la redacción vigente en los años objeto de la regularización que aquí analizamos. En el citado precepto, se establece la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, no aplicándose cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. Pues bien, la jurisprudencia europea, exige una serie de requisitos de carácter subjetivo y objetivo. Respecto del elemento subjetivo, el hecho de ser una sociedad anónima no hace que quede excluida del concepto de organismo de derecho público a efectos de la no sujeción, y habrá que examinar las circunstancias concurrentes relativas a su actividad. Así, debemos considerar que una empresa pública creada por Ley del ente público del que depende, no puede quedar excluida del ámbito subjetivo de aplicación del supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por otro lado, dando paso al análisis del elemento objetivo, para aplicar la no sujeción, considera necesario que la entidad realice actividades en las que actúe como autoridad pública y que le otorguen prerrogativas de poder público. En ese sentido, en el caso que nos ocupa, no queda acreditado que CEXMA tenga atribuidas prerrogativas de poder público y, con ello, que sea aplicable a su actividad -o a parte de ella- el supuesto de no sujeción analizado. **(Criterio 1 de 2) Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.** La Administración autonómica tiene atribuido el servicio público de radio y televisión, y lo ejerce a través de un grupo de empresas, donde hay una empresa pública de la que dependen dos sociedades mercantiles de capital 100% público, que son las que tienen encomendada la gestión del servicio público de radio y televisión. La empresa pública da instrucciones y controla a las sociedades mercantiles, y también les presta servicios. Esas sociedades mercantiles reciben como contrapartida una cantidad a tanto alzado en concepto de subvención. En aplicación de la jurisprudencia europea, 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. Examinada la jurisprudencia comunitaria y el caso presente, vemos que se determina claramente que la empresa mercantil está obligada a prestar realmente, como contrapartida del pago de una cantidad a tanto alzado que le otorga la CCAA en concepto de subvención, prestaciones de servicios a los telespectadores. La subvención no es más que el precio a pagar por los servicios contratados con la entidad privada. Lo importante no es la denominación que se le dé, sino la vinculación entre los servicios prestados y la contrapartida recibida, aun cuando se fije de forma anual y a tanto alzado, de forma que se cubran los gastos de funcionamiento de la sociedad. Por ello, la contrapartida recibida de la CCAA debe integrar la base imponible del IVA de las operaciones realizadas por la empresa mercantil. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 7 y 78.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 13 y 73.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), art. 13.

Ley 17/2006 (De la radio y la televisión de titularidad estatal), art. 3.

Ley 7/2010 (General de la Comunicación Audiovisual), arts. 4, 5, 6, 7, 8, 40 y 41.

Ley 4/2000, de Extremadura, (Se crea la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales), arts. 2, 3 y 4.

Ley 3/2008, de Extremadura, (Regula la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales), art. 3.

Decreto 164/2004, de Extremadura, (Se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales»), art. 18.

En la Villa de Madrid, en las reclamaciones económico-administrativas en única instancia que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por D^a ... en representación de la entidad **CORPORACIÓN EXTREMEÑA DE MEDIOS AUDIOVISUALES**, con **NIF: Q0600481F** y domicilio a efectos de notificaciones en Avenida de la Constitución s/n de Mérida, Badajoz, contra los siguientes Acuerdos de la Delegación Especial de Extremadura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

1) Acuerdo de liquidación de 30 de agosto de 2013, derivado del acta de disconformidad A02 número 72286865, de la Dependencia Regional de Inspección sede Badajoz, correspondiente al ejercicio 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 778,54 euros (R.G.: 482/2017).

2) Acuerdo de liquidación de 28 de enero de 2014, derivado del acta de disconformidad A02 número 72317254, de la Dependencia Regional de Inspección sede Badajoz, correspondiente al ejercicio 2012 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 2.001,81 euros (R.G.: 1204/2017).

3) Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de 3 de junio de 2015, de la Administración de Mérida, correspondiente al ejercicio 2013 del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el 4T del ejercicio 2013 y se deniega la devolución de 36.041,49 euros (R.G.: 1205/2017).

4) Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de 30 de julio de 2015, de la Administración de Mérida, correspondiente al ejercicio 2014 del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el 4T del ejercicio 2014 y se deniega la devolución de 27.553,11 euros (R.G.: 1206/2017).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 11 de diciembre de 2012 se inician actuaciones inspectoras de comprobación e investigación acerca del obligado tributario por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Extremadura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con objeto de comprobar el ejercicio 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En fecha 24/07/2013 se incoa acta de disconformidad A02 número 72286865 por el IVA de dicho ejercicio 2011.

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.

El grupo formado por la entidad **CORPORACIÓN EXTREMEÑA DE MEDIOS AUDIOVISUALES** (NIF: Q0600481F), la **SOCIEDAD PUBLICA DE RADIODIFUSION Y TELEVISION EXTREMEÑA SAU** (A06446447) y la **SOCIEDAD PUBLICA DE RADIODIFUSION EXTREMEÑA** (NIF: A06446439) ("grupo CEXMA"), forma parte del sector público de la Comunidad Autónoma de Extremadura y tiene encomendada la gestión del servicio público autonómico de radio y televisión pública en Extremadura. En el ejercicio de esta función pública, aunque sea utilizando personas jurídicas que adoptan forma mercantil, la Inspección considera que las entidades del grupo CEXMA desarrollan actividades que parcialmente tienen la naturaleza de actividades económicas (y por tanto sujetas al IVA) y otras en las cuales su funcionamiento se encuentra totalmente al margen del funcionamiento que

es propio del sector privado y cuya razón de ser estriba exclusivamente en la prestación de servicios a la colectividad de ciudadanos de Extremadura conferidos y regulados por ley por motivos de interés público.

La Inspección considera que la entidad es un sujeto pasivo dual, que realiza actividades económicas y actividades no económicas, y ello incide en su derecho a deducir el IVA soportado. El IVA soportado vinculado a adquisiciones de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas a IVA, será deducible en su totalidad; el IVA soportado vinculado a adquisiciones de bienes y servicios que no se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas a IVA, no será deducible en su totalidad, y habrá que determinar en qué proporción lo son.

Así, entiende la Inspección que la entidad tiene encomendada la gestión pública de la prestación del servicio público de radio y televisión de Extremadura. Además, ha realizado prestaciones de servicios a las dos filiales del grupo, lo que constituye su actividad económica, aun cuando la entidad no haya repercutido IVA en el ejercicio de la misma. La Inspección entiende que CORPORACIÓN EXTREMEÑA DE MEDIOS AUDIOVISUALES (CEXMA) realiza actividades económicas sujetas al Impuesto (por los servicios que presta a las otras dos entidades del grupo), y otras actividades no sujetas por no constituir actividad económica (en cuanto a las actividades propias de la gestión pública del servicio de radio y televisión extremeño).

Por lo que respecta al IVA devengado, CEXMA manifiesta que centraliza los servicios de la dirección general y los departamentos financiero, jurídico y técnico del grupo, asumiendo las actuaciones de asesoramiento y gestión de servicios corporativos del grupo CEXMA tales como asesoría jurídica, gestión de recursos humanos, finanzas y contabilización y dirección y asesoramiento en materia de tecnologías de la información y telecomunicaciones; asimismo, CEXMA también asume la gestión de los contratos para la distribución y difusión de la señal de los canales de radio y televisión del grupo. Las entidades del grupo consideran que no realizan operaciones vinculadas, pero de entenderlo la Inspección, la entidad opta por el método del coste incrementado para valorar las operaciones. La Inspección considera que sí hay operaciones vinculadas y se aceptan los criterios de valoración propuestos por la empresa.

De esta forma, se incrementa la base imponible de IVA declarada por la entidad, en el importe de los servicios prestados a las filiales, y por consiguiente se incrementa el IVA repercutido en 141.592,92 en el 1T de 2011, 157.501,62 euros en el 2T de 2011, 170.833,40 euros en el 3T de 2011 y 147.967,98 euros en el 4T de 2011.

En cuanto al IVA soportado, se practica regularización puesto que parte de ese IVA soportado no se corresponde con adquisiciones de bienes y servicios que se vinculen a la realización de las operaciones vinculadas anteriores, al ser las restantes actividades realizadas actividades no económicas.

El IVA soportado del que la Inspección acepta la deducibilidad es de 141.551,65 en el 1T de 2011, 157.455,72 euros en el 2T de 2011, 170.783,62 euros en el 3T de 2011 y 147.924,86 euros en el 4T de 2011, minorando de esta forma el IVA soportado deducido por la entidad en cada trimestre.

De acuerdo con lo anterior, en fecha 30 de agosto de 2013 se dicta Acuerdo de liquidación por el IVA del ejercicio 2011 a la entidad CORPORACIÓN EXTREMEÑA DE MEDIOS AUDIOVISUALES. De este Acuerdo resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 778,54 euros (720,07 euros de cuota y 58,47 euros de intereses de demora), frente a la devolución solicitada de 806.189,83 euros.

Segundo.

En fecha 24/04/2013 se inician nuevas actuaciones inspectoras, esta vez por el IVA del ejercicio 2012.

Mediante Acuerdo de liquidación de 28 de enero de 2014 se regulariza el IVA de este ejercicio, en el mismo sentido que en el año anterior, resultando una cantidad a ingresar por la entidad de 2.001,81 euros (1.870,43 euros de cuota y 131,38 euros de intereses de demora), frente a la devolución solicitada de 121.436,02 euros.

Tercero.

El 4 de mayo de 2015, la entidad presenta también solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de IVA del ejercicio 2013, presentadas aplicando el criterio de la Inspección sentadas en las comprobaciones de los ejercicios 2011 y 2012, pero aduciendo la empresa su derecho a deducir el 100% del IVA soportado, y con ello su derecho a la devolución de 36.041,49 euros.

En fecha 3 de junio de 2015 se dicta Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones, denegatorio de las rectificaciones solicitadas por la entidad.

Cuarto.

El 12 de junio de 2015, la entidad presenta también solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de IVA del ejercicio 2014, presentadas aplicando el criterio de la Inspección sentadas en las comprobaciones de los ejercicios 2011 y 2012, pero aduciendo la empresa su derecho a deducir la devolución del 100% del IVA soportado, y con ello su derecho a la devolución de 27.553,11 euros.

En fecha 30 de julio de 2015 se dicta Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones, denegatorio de las rectificaciones solicitadas por la entidad.

Quinto.

Disconforme la entidad con los Acuerdos anteriores, interpone frente a ellos reclamaciones económico-administrativas. Por el ejercicio 2011 recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, y por los ejercicios 2012, 2013 y 2014 recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura. Por error, la primera de las reclamaciones, aun estando dirigida al TEAC, se remite también al TEAR de Extremadura.

Mediante Informe de 31 de agosto de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, se remiten las actuaciones de las cuatro reclamaciones acumuladas al TEAC, pues al haberse interpuesto la primera de ellas directamente ante dicho Tribunal, y haberse acumulado las restantes, entiende el TEAR que el TEAC es el competente para conocer de todas ellas.

Por tanto, se remiten las reclamaciones 06/02136/2013 (IVA 2011), 06/00535/2014 (IVA 2012), 06/01096/2015 (IVA 2013) y 06/01265/2015 (IVA 2014) del TEAR de Extremadura, a este Tribunal Económico-Administrativo Central, donde reciben los números de registro 482/2017, 1204/2017, 1205/2017 y 1206/2017 respectivamente.

Puestos de manifiesto los expedientes por este TEAC, la reclamante se ratifica en todas las alegaciones y pruebas presentadas con los escritos de interposición de las reclamaciones.

Las alegaciones son, en síntesis, las siguientes:

- Su alegación principal es el carácter único de la actividad empresarial desarrollada por la sociedad, consistente en la prestación de servicios de apoyo a la gestión de sus sociedades filiales, actividad económica plenamente sujeta a IVA y que da el derecho a deducir el 100% del IVA soportado. La propia Inspección reconoce que la actividad de gestión del servicio público de radio y televisión se realiza por las dos sociedades filiales.

- Sólo para el caso de no aceptarse por el TEAC que la actividad de la entidad es únicamente esa, defiende el carácter de actividad económica de toda la actividad que realiza, y analiza la normativa del IVA y el supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la LIVA. Excluye la aplicación del supuesto de no sujeción en los casos en que el ente público actúe a través de empresa pública.

- Alega que su actividad de gestión del grupo también es una actividad económica, pues implica la realización de operaciones sujetas a IVA, como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos a sus filiales. Al negar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado correspondientes a bienes y servicios con los que no se prestan servicios a las filiales, lo que hace la Inspección es negar la deducibilidad de los gastos generales de la entidad no atribuibles a ninguna de las filiales en concreto, lo que no puede admitirse puesto que los gastos generales de la entidad presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

- Finalmente, si no se acepta la total deducibilidad del IVA soportado en su única actividad, sostiene que la Inspección no ha calculado de forma correcta el IVA no deducible. Para la Inspección los gastos afectos a la actividad de prestación de servicios se deducen al 100%, y el resto los considera no afectos a ninguna actividad económica y no dan derecho a deducir; para la entidad, las cuotas no afectas de forma exclusiva a la actividad económica, están afectas de forma simultánea a actividades económicas y actividades no económicas, y se podrán deducir calculando un porcentaje de afectación en la proporción que razonablemente corresponda a las actividades sujetas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Debemos destacar que CEXMA no se opone a la regularización consistente en incrementar el IVA repercutido por la prestación de servicios a sus filiales. La controversia se reduce a determinar el derecho a deducir el IVA soportado por la entidad en el ejercicio de su actividad.

Segundo.

Existe una abundante doctrina y jurisprudencia acerca del carácter de las actividades realizadas por el sector público a través de la creación de sociedades privadas íntegramente participadas por la Administración territorial que las crea, para la realización de actividades de servicio público; a fin de delimitar el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de la Ley del IVA, en la redacción vigente en los años objeto de la regularización que se examina en esta reclamación. Debe recordarse que en el citado precepto, en su párrafo primero y segundo, se establecía que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria y que ello no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

A este respecto, interesa traer a colación la reciente Resolución de este TEAC de 25 de abril de 2017, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas 2663/2014, 192/2015, 6216/2015 y 8377/2015, interpuestas por SOCIEDAD PÚBLICA DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN EXTREMAÑAN S.A.U., sociedad mercantil cuyo capital está íntegramente suscrito por la Comunidad Autónoma de Extremadura, a través de la Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales, empresa pública que tiene atribuida la gestión directa del servicio público de radio y televisión para ser ejercida de forma efectiva por medio de sociedades mercantiles del sector público extremeño adscritas a ella. Así, se crea CEXMA mediante Ley, y esta sociedad crea dos sociedades anónimas para la gestión del servicio de televisión y radio.

Pues bien, en el Fundamento de Derecho Segundo de la citada Resolución exponíamos:

<<Sin necesidad de citar y reproducir todos los pronunciamientos del TS en la materia, que comenzaron al amparo de la Ley del IVA de 2 de agosto de 1985 y con posterioridad se efectuaron ya aplicando la Ley 37/1992, este órgano jurisdiccional fue variando su postura, en la que comenzaba considerando que estas sociedades privadas del sector público no eran mas que órganos ("técnico jurídicos") de la propia Administración a través de los cuales operaba, para posteriormente afirmar que tratándose de sociedades privadas debe reconocerse la sujeción de sus actividades puesto que la redacción dada al artículo 7.8 de la LIVA entraba dentro del margen de maniobra que la Directiva de IVA daba a los Estados Miembros, teniendo el carácter en todo caso de sujetos pasivos del impuesto y sus actividades quedaban englobadas dentro del amplio ámbito del IVA. Hubo algunos pronunciamientos contradictorios con esta jurisprudencia, pero en los últimos años la postura de este órgano jurisdiccional ha sido la de que en estos casos nos encontramos ante entidades mercantiles incluidas en la órbita del artículo 5.Uno.a) y b), con una actividad comprendida en el ámbito del artículo 4.Dos.a), y a las que no resulta aplicable la no sujeción prevista en el artículo 7.8.1º en virtud de lo establecido en el artículo 7.8.2, todos ellos de la LIVA.

Así, con carácter general el TS concluye que la decisión del legislador español, contenida en el artículo 7.8, segundo párrafo, de la Ley del IVA, de someter al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizados por los entes públicos mediante empresas públicas, privadas o mixtas, y, en general, utilizando compañía mercantiles, se produce dentro del margen de maniobra señalado por el legislador comunitario en el artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva (artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE), de modo que, a partir de la entrada en vigor de la mencionada Ley, tales actividades económicas quedan sometidas a tributación por el impuesto.

Esta es la postura del TS que, en principio, no distingue entre las sociedades mercantiles públicas, dando el mismo tratamiento a su actividad (no aplicación del supuesto de no sujeción en cualquier caso) con independencia de las actuaciones que lleven a cabo.

El TJUE ha llevado a cabo también una amplia labor jurisdiccional respecto de la tributación en IVA de las Administraciones públicas. Entre otras, en sus sentencias de 6 de febrero de 1997, asunto C-247/95; de 12 de septiembre de 2000, asunto C-276/97, Comisión-República Francesa; de 12 de septiembre de 2000, asunto C-408/97, Comisión-Reino de los Países Bajos; de 12 de septiembre de 2000, asunto C-358/98, Comisión-Gran Bretaña; de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Publica; de 2 de junio de 2005, asunto C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen; de 8 de junio de 2006, asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle; de 26 de junio de 2007, asunto C-284/04, T-Mobile Austria y otros; de 26 de junio de 2007, asunto C-369, Hutchison 3G; de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P.; Auto de 21 de mayo de 2008, asunto C-456/07, Mihal; de 12 de junio de 2008, asunto C-462/05, Comisión-Portugal; de 16 de septiembre de 2008, asunto C-288/07, Isle of Wight Council; de 4 de junio de 2009, asunto C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft; de 16 de julio de 2009, asunto C-554/07, Comisión/Irlanda; de 29 de octubre de 2009, asunto C-246/08, Comisión/Finlandia; de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, Comisión/España; de 25 de marzo de 2010, asunto C-79/09, Comisión/Holanda; Auto de 20 de marzo de 2014, asunto C-72/13, Gmina Wroclaw; de 10 de septiembre de 2014, asunto C-92/13, Gente 's-Hertogenbosch; de 29 de septiembre de 2015, asunto C-276/14, Gmina Wroclaw; de 22 de octubre de 2015, asunto C-185/14, EasyPay AD y Finance Engineering AD; de 12 de mayo de 2016, asunto C-520/14, Gemeente Borsele; de 22 de junio de 2016, asunto C-11/15, Český Rozhlas; Auto de 12 de enero de 2017, asunto C-28/16, MVM; y sentencia de 19 de enero de 2017, asunto C-344/15, Nacional Roads. Del conjunto de su doctrina se deducen las condiciones o requisitos que deben concurrir para que resulte aplicable el supuesto de no sujeción previsto para las administraciones territoriales y demás organismos de derecho público, del actual artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como para que puedan ejercitar el derecho a la deducción (en dicho precepto se establece que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones).

No obstante esta doctrina, el TJUE ha realizado un importante análisis de la cuestión de la no sujeción de los organismos de derecho público (en nuestra norma interna se alude en la redacción vigente en los años regularizados a "entes públicos"), realizando un estudio respecto de las sociedades privadas de capital íntegramente público (dependientes íntegramente de la administración territorial que las ha creado) en su jurisprudencia más reciente (que por tal motivo no ha sido todavía objeto de examen por el TS con excepción de la cita de la resolución que seguidamente se indica en la sentencia de 8 de marzo de 2016, rec. 2257/2014) en su Sentencia de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Saudaço.

En esta Sentencia comienza el TJUE recordando que los supuestos de no sujeción deben ser objeto de interpretación estricta, al ser una excepción a la regla general de sujeción a IVA de las actividades económicas, y para que resulte aplicable deben cumplirse simultáneamente dos condiciones: el ejercicio de actividades por parte de un organismo público (elemento subjetivo o requisito relativo al carácter de organismo público), y el ejercicio de actividades en las que actúe como autoridad pública (elemento objetivo).

La labor del TJUE en esta sentencia se ciñe, fundamentalmente, a delimitar el primero de los elementos, el subjetivo, no por lo que se refiere a las administraciones territoriales (Estado, regiones, provincias y municipios en términos de la Directiva, a los que tendríamos que añadir nosotros, comunidades autónomas), sino que examina el concepto "demás organismos de Derecho público" que es el que más polémica genera y en el que en todo caso se encuadrarían entidades como la que examinamos en este supuesto. Debe tenerse en cuenta en primer lugar que el propio órgano jurisdiccional indica que los conceptos que figuran en el artículo 13 de la Directiva, y en concreto el de "demás organismos de Derecho público" es un concepto autónomo de Derecho comunitario y por ello debe "ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión", con lo que ello implica en cuanto a su vinculación tanto para las administraciones tributarias nacionales como para los órganos revisores encargados de controlar la legalidad de los actos administrativos dictados por aquellas. Estamos, además, ante una excepción a la regla general, y como tal debe ser objeto de interpretación estricta, por lo que la enumeración recogida en la disposición comunitaria y, por ende, en las disposiciones nacionales, es exhaustiva. De ahí, que indique que "el concepto de «demás organismos de Derecho público» constituye una categoría residual de organismos que forman parte de la autoridad pública distintos de los que se mencionan específicamente en esa disposición".

Con carácter previo a sus conclusiones sobre las sociedades públicas de capital íntegramente de la Administración territorial de la que dependen (es el supuesto examinado en la sentencia), el TJUE efectúa las

siguientes consideraciones generales o premisas, la primera referida a la integración en la organización de la Administración Pública por cuanto considera que sólo y en la medida en que la persona quede integrada en esta organización podrá pasarse a examinar si resulta aplicable el supuesto de no sujeción, de forma que, incluso aun cuando ejerza prerrogativas del poder público, si no está en el marco de la organización administrativa, no concurrirá en la entidad o persona el elemento subjetivo del que ahora tratamos. Así, para el TJUE, "una persona que lleve a cabo actos que forman parte de las prerrogativas del poder público de manera independiente, sin estar integrada en la organización de la Administración Pública, no puede calificarse de organismo de Derecho público a efectos de dicha disposición". En segundo lugar, precisa también el TJUE que el carácter de "organismo de Derecho público" no puede derivarse del mero hecho de que la actividad controvertida consista en la realización de actos que forman parte de las prerrogativas de poder público; aunque añade que ello puede ser un indicio claro de encontrarnos ante una entidad que queda encuadrada dentro del marco de organismo de carácter público, al indicar que "no es menos cierto que el hecho de que el organismo de que se trate disponga, en virtud del Derecho nacional aplicable, de prerrogativas de poder público, si bien no resulta determinante a efectos de dicha calificación, constituye no obstante, en la medida en que es una característica esencial propia de toda autoridad pública, un indicio importante para acreditar que dicho organismo debe ser calificado de organismo de Derecho público".

A partir de estas consideraciones el TJUE analiza si la sociedad pública que es objeto de examen en el litigio puede encuadrarse en el marco subjetivo de la no sujeción prevista en el artículo 13 de la Directiva, en concreto dentro del concepto "demás organismos de Derecho público", y para ello analiza las distintas circunstancias que concurren en el supuesto. Una primera consideración debe realizarse a partir de ello, por cuanto el TJUE no rechaza, por tanto, que una sociedad pública pueda quedar encuadrada dentro del ámbito subjetivo del supuesto de no sujeción, pues en ningún momento efectúa una declaración clara y tajante en el sentido de que las sociedades públicas, de capital íntegramente de la Administración territorial de la que dependan, sean en todo caso empresarios o profesionales a efectos del IVA y, por ello, su actividad económica quede siempre sujeta al impuesto. Antes al contrario, a lo que lleva la doctrina del TJUE es que debe analizarse caso por caso si concurren las condiciones anteriormente expuestas para concluir si quedan encuadradas en este ámbito subjetivo. Para ello, el TJUE analiza en la situación concreta que examina las distintas circunstancias que se dan, dando con ello unos criterios que bien se pueden tener en cuenta en el análisis de las diversas situaciones que puedan darse.

Así, entre otras circunstancias que tiene en cuenta el TJUE se encuentran: que la sociedad pública tenga las mismas prerrogativas de poder público (entre ellas las de expropiar) que la Administración territorial de la que depende; que la sociedad ha sido creada por una Administración tributaria con forma societaria mercantil y "se asemeja en ciertos aspectos a una persona jurídica de Derecho privado y dispone de una cierta autonomía frente al Estado en su funcionamiento y en su gestión ordinaria"; que la autonomía real de la sociedad está limitada por el hecho de que su capital, que no está abierto a la participación de particulares, es propiedad al 100 % de la Administración territorial de la que depende; que es además su único cliente, si se exceptúan los servicios prestados a terceros en la marco de las actividades llamadas «accesorias», de las que consta que tienen una importancia marginal; la sociedad lleva a cabo su misión o actividad conforme a las orientaciones definidas por la Administración territorial de la que depende; la sociedad está sometida a la supervisión de la Administración territorial de la que depende (de todo ello se deduce que la Administración territorial de la que depende está en condiciones de ejercer una influencia determinante sobre las actividades de la sociedad); debe examinarse también si el derecho privado ocupa un lugar primordial o secundario con respecto al atribuido a las normas que determinan (así debe analizarse las normas por las que se rige la sociedad pública). Entre las circunstancias que pueden tenerse en cuenta también se encuentra si la sociedad actúa en el mercado de que se trata en competencia con otros operadores privados o es la única que presta los servicios, conforme a la misión o actividad que se le encomienda a la sociedad o si los servicios se adjudican o no a operadores privados (por ejemplo, a través de un procedimiento de licitación). Finalmente, el TJUE alude a si existe o no un vínculo orgánico entre la sociedad pública y la Administración territorial de la que depende (aunque ello solo sea por el hecho de que la sociedad sea creada mediante un acto legislativo adoptado por el legislador de la Administración territorial que la crea).

Para el TJUE, analizadas en su conjunto las circunstancias anteriores, y sin perjuicio de que reconoce que es el órgano nacional quien debe tomar la decisión final, concluye que no parece que pueda excluirse que la sociedad que analiza esté dentro del marco subjetivo del supuesto de no sujeción, al considerarla integrada en la organización de la Administración territorial de la que depende. O lo que es lo mismo, partiendo de una valoración de conjunto (que debe hacer todo órgano nacional encargado de delimitar si resulta aplicable o no el supuesto de

no sujeción) "determinadas características" de la sociedad "parecen militar en favor de una calificación de ésta como organismo de Derecho público".

A la vista de estas conclusiones, queda claro que para el TJUE el hecho de ser una sociedad anónima no hace que quede excluida del concepto de organismo de derecho público a efectos de la no sujeción, y habrá que examinar las circunstancias concurrentes relativas a su actividad. Conclusión a la que no ha sido ajena la doctrina emanada hasta ahora por este TEAC, bastando para ello recordar entre otras sus resoluciones de 13 de febrero de 2008, RG 3986 y 3997/2004 (acumulados); de 5 de noviembre de 2008, RG 907/2006; de 18 de noviembre de 2008, RG 1740/2006 y 41/2007 (acumulados); de 8 de febrero de 2011, RG 3294/2006; y de 20 de noviembre de 2014, RG 1360/2011.>>

Si esto lo decíamos respecto de la sociedad anónima gestora del servicio de televisión y radio, con mayor motivo debemos considerar que una empresa pública creada por Ley del ente público del que depende, no puede tampoco quedar excluida del ámbito subjetivo de aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la Ley 37/1992 del IVA.

De esta forma se da paso al análisis del elemento objetivo (que también ha sido analizado de manera particular por este TEAC en situaciones análogas anteriores, con cita de la doctrina que se acaba de exponer) para determinar si es aplicable la no sujeción a la actividad realizada por la empresa y si supone el ejercicio de actividades en las que actúe como autoridad pública.

Tercero.

Tradicionalmente, la doctrina de este TEAC ha sido aplicar la no sujeción a los organismos de derecho público que ejerciesen funciones que se pudiesen clasificar como funciones públicas, atribuidas al poder público, en ejercicio del derecho que les es propio. Así, señalábamos en nuestra resolución de 16 de septiembre de 2014 (RG 4474/2011 y acumulados):

<<En este sentido el TJUE pone de manifiesto en esta jurisprudencia (así en el apartado 21 de la sentencia citada de 26 de marzo de 1987) que el cumplimiento acumulativo de ambas condiciones significa por una parte "que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública (véase la sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión contra la República Federal de Alemania, 107/84, R. 1985, p. 2663) y, por otra, que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública"; esto es, debemos distinguir dentro de las actividades realizadas por los organismos públicos aquellas sujetas al impuesto de las que no lo están por cumplir ambas condiciones.

Dentro del conjunto de actividades llevadas a cabo por las administraciones públicas, deben distinguirse aquellas realizadas en ejercicio de funciones públicas de las que no tienen este carácter, como así lo señala el TS en la sentencia de 12 de junio de 2004 (recurso 8139/1999) cuando indica que el TJUE lo que "ciertamente hace (...) es distinguir dos campos de actuación distintos, uno es el de las actividades para el cumplimiento de competencias públicas y funciones públicas y otro el de las actividades no estrictamente públicas que pueden realizar".

Es preciso acudir a la jurisprudencia comunitaria que se ha pronunciado de manera reiterada respecto del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE) que dispone que no quedarán sujetas, o mejor, no tendrán la condición de sujetos pasivos, los organismos de derecho público, "en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas", por lo que ante el amplio abanico de actividades que desarrollan las administraciones públicas, el problema se centrará en determinar o distinguir aquellas que son auténticas funciones públicas y las que no lo son. En definitiva, se exige sólo, a pesar del grado de dificultad en su concreción al caso específico, que las operaciones se desarrollen en el ejercicio de las funciones públicas encomendadas al organismo público. Así nos lo recuerda de manera reiterada el TJUE, entre otras en su sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido (apartado 48), en relación con el artículo 4, apartado 4, párrafo primero de la Sexta Directiva al indicar que "dicha disposición señala, en su párrafo primero, que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas", añadiendo más adelante (apartado 54) que "la regla de no sujeción, recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que

la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público”.

Este requisito ha sido concretado por diversas sentencias (entre otras, las de 17 de octubre de 1989, Asuntos 231/87 y 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino, apartados 11, 13, 15, 16, 17 y 24; de 15 de mayo de 1990, Asunto C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, apartados 10, 15, 16 y 24; de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 50; de la misma fecha, asunto C-260/98, Comisión/Grecia, apartado 35; de 29 de junio de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Pública, apartados 19 y 22; y de 8 de junio de 2006, Asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein, apartado 25, sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, apartado 40; Comisión/Irlanda, C-358/97, apartado 38; Comisión/Países Bajos, C-408/97, apartado 35) estableciendo las siguientes consideraciones esenciales, que son las que deberemos tener en cuenta a la hora de delimitar la sujeción al impuesto o no de las actividades realizadas por los organismos públicos:

En primer lugar “son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos”, teniendo en cuenta que no afecta a la neutralidad el hecho de que el Estado, la Comunidad Autónoma o el Municipio hagan uso de procedimientos del Derecho civil, como es la creación de sociedades mercantiles enteramente públicas, en el ejercicio de facultades que les han sido conferidas de modo exclusivo. Y ello debe ser así por cuanto la norma comunitaria no puede distinguir ni perjudicar a un Estado miembro, en detrimento del principio de neutralidad del impuesto o de aplicación uniforme del mismo, en base a la forma jurídica de actuación, puesto que los sistemas de actuación pública pueden diferir de un Estado miembro a otro acudiendo más o menos a formas privadas para gestionar servicios públicos y, de otro no puede discriminarse en función de la forma jurídica de actuación.

Por ello, en segundo lugar, añade el TJUE a la consideración expresada en el párrafo anterior que “en la medida en que esta disposición (se refiere al artículo 4.1 de la Directiva) supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen “en el ejercicio de sus funciones públicas”, considera impondibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado” y “el único criterio que permite distinguir con certeza esas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional”, esto es, “las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados”. El TJUE ha declarado en este sentido que “una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública” ya que es preciso que ejerzan esta actividad “en calidad de órgano de Derecho público”, esto es, integrados “en la organización de la Administración Pública”, quedando excluidos del supuesto de no sujeción cuando realicen actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal o empresarial (sentencias de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85, Comisión/Países Bajos, apartado 21, 25 de julio de 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, y 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 55); añadiendo la sentencia del TJUE de 18 de enero de 2001, asunto C-83/99, Comisión/España, que “el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, según el cual las actividades de los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas no están sujetas al IVA, no es aplicable a las actividades ejercidas por los operadores de Derecho privado (véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, apartados 36 y 46; Comisión/Irlanda, C-358/97, apartados 34 y 44; Comisión/Reino Unido, C-359/97, apartados 46 y 56; Comisión/Países Bajos, C-408/97, apartados 30 y 40, y Comisión/Grecia, C-260/98, apartados 31 y 40, aún no publicadas en la Recopilación”.

Hemos de señalar que la actuación administrativa, en la que el Estado, la Comunidad Autónoma o el Municipio y los ciudadanos se hallan en una relación de superior a inferior, representa, desde el punto de vista del TJUE, un indicio del ejercicio de funciones públicas, pero no constituye un requisito imperativo para ello.

Como señala el propio precepto comunitario, los Estados miembros están obligados “a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia”, debiendo apreciarse en el momento en que se realizan las operaciones por el organismo público, y además ese riesgo de distorsiones en la competencia debe ser real (sentencia de 20 de noviembre de 2003, asunto

C-8/01, Taksatorrigen, apartado 63), y teniendo en cuenta que “únicamente si la persona pública interviene en el marco de una prerrogativa de poder público, procede determinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo (...) puede conducir a «distorsiones graves de la competencia», para preservar la neutralidad fiscal del IVA” (sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C- 174/06, CO.GE.P, apartado 42), por lo que si no interviene en ejercicio de una función pública no se planteará esta cuestión. De esta forma, en principio, concurre la circunstancia de una distorsión grave de la competencia cuando la actividad pública desarrollada por un organismo público se enfrenta “a operadores privados que prestan servicios que compiten con las prestaciones públicas” (misma sentencia, apartado 46). Este párrafo del precepto comunitario como se indica en la sentencia de 8 de junio de 2006, asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle (apartado 24) tiene por objeto “garantizar el respeto del principio de la neutralidad del impuesto, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 41), y que dicha disposición contempla el supuesto de que los organismos de Derecho público ejerzan en calidad de sujetos de Derecho público, a saber, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades u operaciones que pueden igualmente ser realizadas, en competencia con ellos, por particulares en un régimen de Derecho privado o basándose en concesiones administrativas (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 22)”.

En última instancia, el TJUE en reiteradas ocasiones ha señalado que corresponde al órgano nacional decisor (el órgano remitente de la cuestión prejudicial en esos asuntos) tomar la decisión y para ello “debe basarse en el análisis del conjunto de las modalidades de ejercicio de la actividad controvertida en el litigio principal que establece el Derecho nacional, con el fin de determinar si dicha actividad se desarrolla en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público o si, por el contrario, se ejerce en las mismas condiciones jurídicas en que la ejercen los operadores económicos privados” (sentencia de 29 de junio de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Pública, apartado 21).>>

El TJUE precisa esta segunda condición objetiva de manera más exhaustiva en su Sentencia de 29 de octubre de 2015, precisamente en relación con las sociedades públicas de capital íntegramente de la Administración territorial de la que dependen, y para considerar que concurre el elemento objetivo considera necesario que el organismo de derecho público así calificado realice actividades en las que actúe como autoridad pública, en el ejercicio de una función pública, siendo también necesario que se le otorguen prerrogativas de poder público.

Como primera consideración señala el TJUE que para que se aplique la regla de no sujeción al IVA, es necesario que se cumpla también el segundo requisito establecido en el artículo 13 de la Directiva, a saber, el de que sólo están no sujetas las actividades realizadas por un organismo de Derecho público actuando como autoridad pública.

Indica el TJUE que, reiterando una jurisprudencia anterior suya, constituyen actividades de esta índole las realizadas por los organismos de derecho público (además del Estado, regiones, provincias y municipios) en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.

El TJUE ha precisado también que el objeto o el fin de la actividad es irrelevante a este respecto y que el hecho de que el desarrollo de la actividad controvertida en el litigio principal implique el ejercicio de prerrogativas de poder público permite acreditar que esa actividad está sujeta a un régimen de Derecho público. En este contexto, el supuesto de no sujeción del artículo 13 de la Directiva tiene principalmente por objeto las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público actuando como autoridades públicas que, pese a ser de naturaleza económica, estén estrechamente vinculadas al ejercicio de prerrogativas de poder público.

Finalmente, en este análisis de las condiciones que deben concurrir para que un organismo de derecho público quede integrado en el marco subjetivo del supuesto de no sujeción, hemos de advertir, como se ha indicado anteriormente, que en la sentencia de 8 de marzo de 2016, rec. 2257/2014, el TS además de reflejar su postura actual respecto del tratamiento a dar en IVA a las actividades realizadas por empresas mercantiles de capital público (no aplicación de la no sujeción), hace ya referencia a la sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14 que hemos analizado, aun cuando sea en un Fundamento de Derecho escueto (el Sexto), y considera que en el caso analizado no se dan los requisitos para aplicar la no sujeción, atendiendo al objeto social de la entidad.

También en el sentido anterior se ha pronunciado la Audiencia Nacional en la sentencia de 23 de abril de 2017, recurso 465/2015, en la que se indica lo siguiente:

"Si bien se refería el Tribunal Supremo en la sentencia transcrita a la prestación de servicios municipales por empresas constituidas bajo formas de personificación privada, la doctrina es plenamente trasladable al caso presente y supone que, dado que las sociedades instrumentales pueden prestar los mismos servicios que otras entidades privadas que actúan en régimen de competencia en el mercado, no existe razón alguna que justifique la no sujeción al IVA en tales supuestos. Dicha sujeción no se produce, sin embargo, cuando se trate de actividades que supongan la actuación de prerrogativas del poder público en la medida en que, necesariamente, han de estar excluidas del mercado y no sometidas a los principios y reglas de la libre competencia.

Esta idea se refleja en la argumentación ofrecida por la Administración tributaria y por el TEAC (...)

Si conceptualmente cabe, en atención a lo que hasta aquí venimos razonando, que los servicios prestados por la sociedad instrumental no estén sujetos a IVA cuando impliquen el ejercicio de funciones públicas o sean expresión de prerrogativas de esa naturaleza (...)"

La entidad que examinamos en la presente reclamación es una empresa pública dependiente de la Junta de Extremadura, empresa pública que tiene atribuida la gestión directa del servicio público de radio y televisión para ser ejercida de forma efectiva por medio de sociedades mercantiles del sector público extremeño adscritas a ella.

Su creación se hace mediante la Ley 4/2000 de la Comunidad Autónoma de Extremadura, sustituida posteriormente por la Ley 3/2008 reguladora de la Empresa Pública Corporación Extremeña de medios audiovisuales para adecuar el ente público a los nuevos retos tecnológicos y socioculturales; y por el Decreto 164/2004 de Presidencia de la Junta, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Empresa Pública CEXMA.

El artículo 2 de la Ley 4/2000 dispone:

"La actividad de los medios de comunicación social de la Junta de Extremadura, objeto de la presente Ley, se inspirará en los principios siguientes:

- a) El respeto y defensa de los principios que informan la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Extremadura y de los derechos y libertades que en ellos se reconocen y garantizan.*
- b) La objetividad, veracidad e imparcialidad de las informaciones.*
- c) El respeto al pluralismo político, social, cultural, religioso ; el fomento de los valores de igualdad y la no discriminación por razón de nacimiento, raza, sexo o cualquier otra circunstancia personal o social.*
- d) La protección de la juventud y de la infancia.*
- e) El derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.*
- f) La promoción de los valores históricos, culturales y educativos del pueblo extremeño en toda su riqueza y variedad.*
- g) La separación entre informaciones y opiniones, la identificación de quienes sustentan estas últimas y la libre expresión de las mismas".*

La Ley 3/2008 añade dos apartados, "h) *La promoción de la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, así como el fomento de la protección y salvaguarda de la igualdad entre hombres y mujeres.* i) *La promoción de medidas que eviten cualquier forma de discriminación por causa de discapacidad"*.

Según el artículo 3 de la Ley 4/2000:

"1. Se constituye, en el ámbito de la Junta de Extremadura, la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales, a través de la cual se ejercen las funciones atribuidas a la Comunidad Autónoma en el ámbito de la gestión de los servicios públicos de radiodifusión y televisión.

2. La empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales es una entidad de derecho público, tiene personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines.

3. Las funciones que se atribuyen a la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales se entienden sin perjuicio de las competencias que corresponden a la Asamblea de Extremadura y al Consejo de Gobierno y de las que en periodo electoral corresponden a las Juntas Electorales".

La Ley 3/2008 modifica ampliamente este artículo:

“1. Se define la función de servicio público como el servicio esencial para la sociedad consistente en la producción, edición y difusión de un conjunto equilibrado de programaciones audiovisuales y canales, generalistas y temáticos, en abierto o codificados, de radio, televisión y nuevos soportes tecnológicos, así como contenidos y servicios conexos e interactivos, que integren programas audiovisuales y servicios digitales diversificados, de todo tipo de géneros y para todo tipo de públicos, con el fin de atender a las necesidades democráticas, sociales y culturales del conjunto de la población extremeña, garantizando el acceso a la información, cultura, educación y el entretenimiento de calidad.

2. Se encomienda a la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» la función y misión de servicio público de radio y televisión.

3. Se atribuye a la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» la gestión directa del servicio público de radio y televisión, para ser ejercida de forma efectiva por medio de las sociedades mercantiles del sector público extremeño adscritas a ella.

4. En el ejercicio de su función de servicio público, la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» deberá:

a) Impulsar el conocimiento y difusión de los principios constitucionales y los valores cívicos, así como de los principios contenidos en el Estatuto de Autonomía de Extremadura como expresión de la identidad del pueblo extremeño.

b) Promover el respeto a la dignidad humana y, especialmente, a los derechos de la juventud y de la infancia, la igualdad entre hombre y mujer y la no discriminación por motivos de nacimiento, raza, ideología, religión, sexo u orientación sexual, o cualquier otra circunstancia personal o social. c) Garantizar el acceso de los grupos políticos y sociales significativos a la programación, aplicando los criterios de distribución entre ellos, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 20 de la Constitución. Asimismo garantizará la presencia efectiva de la Asamblea de Extremadura.

d) Promover el conocimiento de las artes, la ciencia, la historia y la cultura extremeñas.

e) Preservar la diversidad cultural de Extremadura y las tradiciones que constituyen su patrimonio inmaterial.

f) Atender a la más amplia audiencia y procurar la plena cobertura geográfica, social y cultural, consolidando un espacio audiovisual extremeño que contribuya a la difusión de las señas de identidad de la población extremeña y del patrimonio material e inmaterial de Extremadura y especialmente al fortalecimiento de sus vínculos con la población extremeña residente fuera de Extremadura, todo ello con el compromiso de ofrecer calidad, diversidad, innovación y exigencia ética.

g) Facilitar el más amplio acceso de la ciudadanía a los distintos géneros de programación y a los eventos institucionales, sociales, culturales y deportivos, cubriendo todos los segmentos de audiencia referidos a sexo, edad, grupos sociales o territoriales, con especial atención a las personas con discapacidad.

h) Favorecer la difusión intelectual y artística y los conocimientos cívicos, económicos, sociales, científicos y técnicos de la sociedad extremeña que fomenten la capacidad emprendedora de la ciudadanía extremeña para lograr una Comunidad socialmente avanzada, justa y solidaria, que promueva el desarrollo a través de los medios audiovisuales.

i) Promover el desarrollo de hábitos saludables entre la población y el conocimiento de los derechos de las personas consumidoras y usuarias.

j) Apoyar la integración social de las minorías y atender a grupos sociales con necesidades específicas.

k) Favorecer la erradicación de la violencia de género y la promoción de los valores de convivencia e interculturalidad.

l) Velar por la conservación de los archivos históricos audiovisuales.

m) Contribuir a la difusión y conocimiento de las instituciones extremeñas, especialmente de la Asamblea de Extremadura.

n) Fomentar la producción audiovisual extremeña, facilitando el desarrollo de la industria audiovisual.

o) La promoción de los valores de la paz.

Forma parte de la función de servicio público de radio y televisión contribuir al desarrollo de la Sociedad de la Información. Para ello, la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» participará en el

progreso tecnológico, utilizando las diferentes tecnologías y vías de difusión, y desarrollará nuevos servicios conexos o interactivos con el objetivo de enriquecer o completar su oferta de programación y de acercar las diferentes Administraciones Públicas a los ciudadanos. Igualmente, se promoverán medidas que eviten cualquier forma de discriminación por causa de discapacidad.

5. El conjunto de las producciones y emisiones de radio y televisión efectuadas por las sociedades filiales prestadoras del servicio público de la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» deberán cumplir con las obligaciones integradas en la función de servicio público definida en la presente Ley”.

El artículo 4 de la Ley 4/2000 (artículo 6 de la Ley 3/2008) contempla tres órganos en la empresa: el Consejo de Administración, el Consejo Asesor, y el Director general, siendo sus funciones, entre otras:

- Consejo de Administración:

Velar por el cumplimiento de la programación de acuerdo con lo establecido en la Ley.

Aprobar, a propuesta del Director general, el plan de actividades de la empresa pública, que fijará los criterios básicos y las líneas generales de la programación, así como el plan de actuación de las sociedades filiales.

Aprobar la memoria anual relativa al desarrollo de las actividades de la empresa y la de sus sociedades filiales.

Aprobar los criterios de emisión de publicidad (institucional y privada), teniendo en cuenta el control de calidad, el contenido de los mensajes publicitarios y la adecuación del tiempo de publicidad a la programación y a las necesidades de estos medios.

Determinar anualmente el porcentaje de producción propia que debe incluirse en la programación.

- Director general:

Cumplir y hacer cumplir las disposiciones que regulen la empresa pública y los acuerdos adoptados por el Consejo de Administración en las materias que sean competencia de este órgano colegiado.

Someter a la aprobación del Consejo de Administración el plan anual de trabajo, la memoria económica anual y los anteproyectos de presupuestos de la empresa pública y de sus sociedades filiales.

Impulsar, orientar, coordinar e inspeccionar los servicios de la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales y de sus sociedades filiales, y dictar las disposiciones, las instrucciones y las circulares relativas al funcionamiento y la organización interna, sin perjuicio de las competencias del Consejo de Administración.

Ordenar la programación de acuerdo con los principios básicos aprobados por el Consejo de Administración.

En cuanto a la programación, dispone el Capítulo IV de ambas Leyes:

“SECCIÓN 1.ª PRINCIPIOS DE PROGRAMACIÓN

Artículo 15 Ley 4/2000, artículo 18 Ley 3/2008.

1. Los principios que han de inspirar la programación de los medios gestionados por la Comunidad Autónoma de Extremadura serán los recogidos en el capítulo I, artículo 2, de la presente Ley.

El Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura podrá establecer las obligaciones que deriven de la naturaleza de servicio público de la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales y hacerlas cumplir.

2. La programación se orientará en la consecución de baremos de calidad en toda su dimensión técnica, audiovisual, artística y de contenidos, evitando expresamente los contenidos degradantes, alienantes y escapistas. Artículo 16 Ley 4/2000, artículo 19 Ley 3/2008.

El Gobierno de la Nación o el Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura podrá disponer que se difundan todas las declaraciones o comunicaciones oficiales de interés público que crean necesarias, con indicación

de su origen. Por razones de urgencia, apreciadas por el órgano de procedencia, estos comunicados y declaraciones tendrán efecto inmediato.

SECCIÓN 2.ª PERÍODOS DE CAMPAÑAS ELECTORALES

Artículo 17 Ley 4/2000, artículo 20 Ley 3/2008.

Durante las campañas electorales se aplicará el régimen especial que establezcan las normas electorales. La aplicación y el control de las normas corresponderán a la Junta Electoral competente, que ordinariamente ha de cumplir su cometido a través del Consejo de Administración y del Director general de la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales.

SECCIÓN 3.ª PLURALISMO DEMOCRÁTICO Y ACCESO A LOS SERVICIOS DE LA EMPRESA PÚBLICA CORPORACIÓN EXTREMEÑA DE MEDIOS AUDIOVISUALES

Artículo 18 Ley 4/2000, artículo 21 Ley 3/2008.

La ordenación de los espacios de radio y televisión se hará de forma que tengan acceso a los mismos los grupos sociales y políticos más significativos. Con esta finalidad, el Consejo de Administración y el Director general, en el ejercicio de sus competencias respectivas, habrán de tener en cuenta criterios objetivos, tales como la representación parlamentaria, la implantación política, sindical, social y cultural, el ámbito territorial de actuación y otros del mismo carácter.

SECCIÓN 4.ª DERECHO DE RECTIFICACIÓN

Artículo 19 Ley 4/2000, artículo 22 Ley 3/2008.

El derecho de rectificación relativo a las informaciones radiodifundidas o televisadas por los servicios de la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales, se ejercerá en los términos establecidos por la normativa estatal sobre dicha materia y la normativa autonómica que se dicte en su desarrollo.

SECCIÓN 5.ª CONTROL PARLAMENTARIO DIRECTO

Artículo 20 Ley 4/2000, artículo 23 Ley 3/2008.

Una Comisión de la Asamblea de Extremadura ejercerá el control parlamentario de la actuación de la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales y de sus sociedades filiales”.

En la Resolución de las reclamaciones relativas a SOCIEDAD PÚBLICA DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN EXTREMEÑA antes citada, en el Fundamento de Derecho Tercero concluíamos que la entidad realiza una actividad que constituye el ejercicio de funciones públicas, pero no tenía encomendadas prerrogativas de poder público, por lo que no resultaba aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la LIVA. Así, decíamos:

“No obstante, aun cuando su actividad se realiza en el marco de una función pública, no podemos considerar que la SOCIEDAD PÚBLICA DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN EXTREMEÑA tenga encomendadas prerrogativas de poder público para el ejercicio de esa actividad o, cuando menos, no han sido puestas de manifiesto por los órganos tributarios que han regularizado la situación de la entidad. Estas prerrogativas de poder público se las reserva la Comunidad Autónoma, que es quien las ejerce, dando instrucciones precisas a la sociedad mercantil respecto del tipo de programación a emitir, los principios que tienen que inspirarla, señalando las horas de programación de uno u otro tipo, marcando los espacios y las horas de publicidad institucional cuando es necesario, etc. La sociedad mercantil que ahora examinamos acata esas instrucciones y las lleva a cabo (siendo una mera entidad instrumental), y ahí entra en juego su labor de gestión del servicio de radio y televisión, pues es ella quien elabora los programas, o quien los compra, quien lleva a cabo los informativos, etc, pero todo ello en cumplimiento

de las directrices que le ha dado la Comunidad Autónoma en el marco de sus prerrogativas de poder público; y también gestiona el servicio de radio y televisión que no tiene carácter de servicio público, pudiendo emitir otros programas dirigidos a otros colectivos, dentro del margen de maniobra que le quede y en las franjas horarias en que se le permita. SOCIEDAD PÚBLICA DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN EXTREMEÑA no puede decidir poner más horas o menos horas de determinados tipos de programación (los que tengan un carácter más marcado de servicio público), sino que tiene que ajustarse a aquello que se le ha encargado y debe moverse dentro de los límites que se le señalen, y por ello no podemos concluir que tenga atribuidas prerrogativas de poder público; estas prerrogativas son ejercidas por otros (la Comunidad Autónoma de la que depende), y ella se limita al cumplimiento de lo que se le encargue, donde se le deja cierta libertad de actuación pero siempre sin afectar a la calidad del servicio público, que la Administración de la que depende se encarga de definir”.

A la vista de lo concluído en dicha Resolución, atendiendo a las competencias previstas para los órganos de CEXMA en sus leyes reguladoras podría parecer en un primer momento que estamos identificando como prerrogativas de poder público precisamente las labores encomendadas al Consejo de Administración y al Director General de CEXMA, que son quienes dan instrucciones a sus filiales respecto de la programación a emitir, los principios inspiradores, los espacios y horas de publicidad, etc.

No obstante, debemos acudir también a la normativa estatal en la materia, en concreto a la Ley 17/2006 de la radio y la televisión de titularidad estatal, y a la Ley 7/2010 general de comunicación audiovisual.

La Ley 17/2006 define el servicio público de radio y televisión de titularidad del Estado como un servicio esencial para la comunidad y la cohesión de las sociedades democráticas que tiene por objeto la producción, edición y difusión de un conjunto de canales de radio y televisión con programaciones diversas y equilibradas para todo tipo de público, cubriendo todos los géneros y destinadas a satisfacer necesidades de información, cultura, educación y entretenimiento de la sociedad española; difundir su identidad y diversidad culturales; impulsar la sociedad de la información; promover el pluralismo, la participación y los demás valores constitucionales, garantizando el acceso de los grupos sociales y políticos significativos.

El artículo 3 fija los principios inspiradores del servicio público, y a continuación se regula la creación de la Corporación de Radio y Televisión Española.

Por su parte, la Ley 7/2010 regula la comunicación audiovisual de cobertura estatal y establece las normas básicas en materia audiovisual sin perjuicio de las competencias reservadas a Comunidades Autónomas y Entes Locales.

Estas normas básicas se recogen en el Título II, que regula en su Capítulo I los derechos del público (el derecho a recibir una comunicación audiovisual plural en el artículo 4; el derecho a la diversidad cultural y lingüística en el artículo 5 –donde impone porcentajes de programación de obras europeas y obras en lengua española-; el derecho a una comunicación audiovisual transparente en el artículo 6; los derechos del menor en el artículo 7 –regulando las franjas horarias protegidas etc-; los derechos de las personas con discapacidad en el artículo 8; así como el derecho a la participación en el control de los contenidos audiovisuales en el artículo 9), y en su Capítulo II los derechos de los prestadores del servicio de comunicación audiovisual (libertad de prestación del servicio; derecho de acceso; derecho a realizar comunicaciones comerciales así como las comunicaciones comerciales prohibidas –tabaco, medicamentos y productos sanitarios en lo que contravenga la Ley 29/2006, bebidas alcohólicas de más de 20 grados o inferior en determinadas franjas horarias, etc-; la contratación en exclusiva de algunos contenidos y la potestad para excluir la emisión codificada de acontecimientos de interés general para la sociedad –juegos olímpicos, determinados partidos de fútbol y baloncesto, grandes premios de automovilismo y motociclismo, vuelta ciclista a España, ciertos campeonatos de tenis, de atletismo, de natación, etc-).

Especialmente importantes son los artículos 40 y 41 de esta Ley 7/2010, según los cuales:

“Artículo 40. Servicio público de comunicación audiovisual.

1. El servicio público de comunicación audiovisual es un servicio esencial de interés económico general que tiene como misión difundir contenidos que fomenten los principios y valores constitucionales, contribuir a la formación de una opinión pública plural, dar a conocer la diversidad cultural y lingüística de España, y difundir el conocimiento y las artes, con especial incidencia en el fomento de una cultura audiovisual. Asimismo los prestadores del servicio público de comunicación audiovisual atenderán a aquellos ciudadanos y grupos sociales que no son destinatarios de la programación mayoritaria.

En cumplimiento de las misiones establecidas en el párrafo anterior, el servicio público de comunicación audiovisual tiene por objeto la producción, edición y difusión de un conjunto de canales de radio, televisión y servicios de información en línea con programaciones diversas y equilibradas para todo tipo de público, cubriendo todos los géneros, destinadas a satisfacer las necesidades de información, cultura, educación y entretenimiento de la sociedad y a preservar el pluralismo en los medios de comunicación.

Los entes que presten el servicio público de comunicación audiovisual y sus sociedades prestadoras no podrán ceder a terceros la producción y edición de los programas informativos y de aquellos que expresamente determinen los mandatos marco que para cada ente se aprueben en desarrollo del marco competencial correspondiente.

Igualmente, impulsarán la producción propia de su programación de forma que ésta abarque la mayoría de los programas difundidos en las cadenas generalistas.

2. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales podrán acordar la prestación del servicio público de comunicación audiovisual con objeto de emitir en abierto canales generalistas o temáticos.

3. La emisión del servicio público de comunicación audiovisual por ondas hertzianas terrestres de una Comunidad o Ciudad Autónoma en otra limítrofe y con afinidades lingüísticas y culturales podrá ser efectuada siempre que así lo acuerden mediante convenio, y exista reciprocidad.

Artículo 41. La función de servicio público audiovisual y su control.

1. Los objetivos generales de la función de servicio público se establecerán normativamente para un periodo de nueve años. Su desarrollo y concreción para todos y cada uno de sus canales, se llevará a cabo para plazos inferiores, mediante la suscripción por el Estado y las Comunidades Autónomas, en sus respectivos ámbitos de competencia, de los correspondientes contratos programa, identificándose de manera expresa los contenidos de servicio público, en particular habrán de concretarse los porcentajes de géneros de programación, que deban emitirse en los canales gestionados por un mismo prestador.

A esos efectos, en el plazo máximo e improrrogable de 180 días desde la entrada en vigor de esta Ley, el Gobierno suscribirá con la Corporación RTVE el contrato programa correspondiente en el que se detallará la oferta de televisión. Dicha oferta tendrá en cuenta plenamente las obligaciones de servicio público previstas en los artículos 2 y 3 de la Ley 17/2006, de 5 de junio, de la Radio y la Televisión de Titularidad Estatal así como en el artículo 9 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de Financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española y en las disposiciones vigentes del Mandato Marco a la Corporación RTVE aprobado por las Cortes Generales, los días 11 y 12 de diciembre de 2007.

En dicho contrato programa quedará especificada y singularizada la organización y programación de la 2 de RTVE que, en todo caso, dispondrá de un plan concreto para la creación del centro de producción de referencia en Sant Cugat.

Además de la oferta de televisión, en el contrato programa se incluirá también la de radio y de los servicios conexos e interactivos y de información en línea, la programación de la Orquesta y Coro y del Instituto de Radio y Televisión Española.

Todo prestador del servicio público de comunicación audiovisual deberá contar con la organización y estructura suficiente y necesaria para asegurar el cumplimiento de la misión de servicio público que le haya sido encomendada.

2. Corresponde a las Cortes Generales, los Parlamentos autonómicos, las autoridades audiovisuales competentes y, en su caso, a los órganos de gobierno local, el control de la gestión y del cumplimiento de la función de servicio público.

3. En particular, las autoridades audiovisuales competentes deberán evaluar si los nuevos servicios significativos que se pretendan incluir se ajustan a la misión de servicio público encomendada y si alteran la competencia en el mercado audiovisual. Durante la evaluación se deberá otorgar audiencia a los distintos interesados, y sus resultados deberán publicarse.

Además, la autoridad audiovisual establecerá un procedimiento para que se pueda recabar su intervención en caso de incumplimiento de la función de servicio público.

4. La financiación pública no podrá sostener actividades ni contenidos ajenos al cumplimiento de la función de servicio público.

Al desarrollar los objetivos generales de la función de servicio público por cada autoridad competente, se determinarán las reglas para establecer el coste neto de su cumplimiento y para obtener la compensación a que haya lugar, así como su devolución cuando sea excesiva. Dichos criterios deberán ser concretados en el correspondiente acto de encomienda de la gestión del servicio público”.

Del examen de la normativa expuesta podemos concluir que no es CEXMA quien tiene atribuidas prerrogativas de poder público en el ámbito del servicio público de radio y televisión autonómicas. Del examen conjunto de los artículos 4 de la Ley 17/2006 y 41 de la Ley 7/2010 se deduce que quien ejerce esas competencias es la propia Junta de Extremadura, que tendrá que aprobar mandatos-marco definiendo los objetivos generales de la función de servicio público, los cuales se establecerán normativamente para un periodo de 9 años, y deberán concretarse y desarrollarse mediante contratos-programa para plazos inferiores. Una vez hecho esto, CEXMA realizará encargos ya más específicos a la SOCIEDAD PÚBLICA DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN EXTREMEÑA, pero siempre dentro del marco definido por la Junta y el Gobierno de Extremadura mediante mandato-marco y contrato programa, así como por el Gobierno. También las normas básicas de la comunicación audiovisual recogidas en el Título II de la Ley 7/2010, a las que antes hemos hecho referencia, constituyen manifestaciones de prerrogativas de poder público ejercidas mediante dicha Ley por las Cortes Generales, al fijarse ciertos contenidos mínimos, los derechos del menor y de los discapacitados, los derechos de los prestadores del servicio, así como ciertos límites en cuanto a la prohibición de ciertos contenidos comerciales, la potestad de excluir acontecimientos de interés general de la emisión codificada, etc.

Así, son el Estado y la Comunidad Autónoma los que ejercen prerrogativas de poder público en este ámbito, y esas prerrogativas se ejercen a través de mandatos-marco y contratos-programa. Dentro de los principios, objetivos y criterios fijados en ellos, serán donde CEXMA tenga ya un ámbito de actuación específico, dando instrucciones y encargos más precisos a la SOCIEDAD PÚBLICA DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN EXTREMEÑA dentro de esos mínimos fijados en instancias superiores. Al expediente no se han incorporado ni mandatos-marco ni contratos-programa, ni siquiera las concreciones de los encargos realizados por CEXMA a la sociedad pública, pero de la normativa expuesta, y a falta de prueba en contrario por parte de la Administración, no podemos más que llegar a estas conclusiones.

No desconocemos que el artículo 18 del Decreto 164/2004 de la Presidencia de la Junta de Extremadura, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Empresa Pública CEXMA, dispone que los actos administrativos dictados por el Consejo de Administración o por el Director General de CEXMA en el ejercicio de las potestades y atribuciones que les corresponden, ponen fin a la vía administrativa. Ni de la normativa expuesta ni del contenido del expediente administrativo se deriva que CEXMA pueda dictar actos administrativos ni en qué materias, y por esta simple previsión contenida en dicho artículo 18 no podemos afirmar sin más que en efecto CEXMA tenga atribuidas prerrogativas de poder público en el marco de las cuales dictar adtos administrativos, por lo que, a falta de prueba alguna que lo acredite, tampoco aceptamos que ello derive en la aplicación del supuesto de no sujeción.

De esta forma, este TEAC considera que no queda acreditado que CEXMA tenga atribuidas prerrogativas de poder público y, con ello, que sea aplicable a su actividad (o a parte de ella) el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de la LIVA.

Cuarto.

Una vez sentado lo anterior, esto es, que CEXMA no realiza por sí misma operaciones no sujetas a IVA, habrá que analizar las operaciones que sí realiza para determinar su derecho a deducir el IVA soportado.

Entiende la Inspección que la entidad tiene encomendada la gestión pública de la prestación del servicio público de radio y televisión de Extremadura. Además, ha realizado prestaciones de servicios a las dos filiales del grupo, lo que constituye su actividad económica, aun cuando la entidad no haya repercutido IVA en el ejercicio de la misma. La Inspección entiende que CORPORACIÓN EXTREMEÑA DE MEDIOS AUDIOVISUALES (CEXMA) realiza actividades económicas sujetas al Impuesto (por los servicios que presta a las otras dos entidades del grupo), y otras actividades no sujetas por no constituir actividad económica (en cuanto a las actividades propias de la gestión pública del servicio de radio y televisión extremeño).

CEXMA manifiesta que centraliza los servicios de la dirección general y los departamentos financiero, jurídico y técnico del grupo, asumiendo las actuaciones de asesoramiento y gestión de servicios corporativos del

grupo CEXMA tales como asesoría jurídica, gestión de recursos humanos, finanzas y contabilización y dirección y asesoramiento en materia de tecnologías de la información y telecomunicaciones.

La Inspección incrementa el IVA que debió repercutir CEXMA por la prestación de servicios a sus filiales, regularización que acepta la entidad, pero por otro lado impide la deducción del IVA soportado que no se corresponde exactamente con servicios prestados a sus filiales por entender que no están afectos a una actividad económica sino que actúa en nombre del ente público del que depende.

La entidad considera que realiza una única actividad económica consistente en la prestación de servicios a sus filiales, ya que la actividad de radio y televisión la realizan las sociedades filiales. Este Tribunal ya adelanta que no acepta esta actividad económica única pretendida por la entidad, pero tampoco la exclusión de actividad económica de parte de su actividad pretendida por la Inspección.

Por la parte de su actividad consistente en prestar servicios a las filiales no hay controversia, se acepta que debió repercutirse IVA, y se acepta la deducibilidad del IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios destinados a estas prestaciones.

No obstante, de las funciones que se atribuyen a la entidad en su ley de creación, podemos observar otra serie de servicios prestados a la Junta de Andalucía. Vemos en esta ley de creación que se atribuye a la entidad la gestión de la actividad de radio y televisión autonómicas, y para esto crea dos sociedades mercantiles que lleven a cabo las actividades de radio y televisión en sí mismas (quienes prestan estos servicios a la Junta de Extremadura, como vimos en la Resolución de 25 de abril de 2017 a la que hemos hecho referencia antes); pero CEXMA tiene atribuidas por la ley una serie de funciones, pues corresponden únicamente a su Consejo de Administración y a su Director General ya que se les atribuyen a estos órganos por ley, y son las que hemos visto en el Fundamento de Derecho anterior: velar por el cumplimiento de la programación, fijar los criterios básicos y las líneas generales de la programación, aprobar la memoria anual relativa al desarrollo de las actividades del grupo, aprobar criterios de emisión de publicidad, determinar porcentajes de producción propia, etc. Estos servicios se prestan dentro del marco general de la gestión del servicio público encomendado, y no son servicios prestados a sus filiales sino a la Junta de Extremadura. Esto es así porque la Junta le encarga estas tareas a la entidad (a través de su ley de creación), siendo ante la Junta ante quien debe responder CEXMA y quien es acreedora de esos servicios (no las filiales), y además le retribuye por ello.

La Inspección le niega el carácter de actividad económica porque considera que no percibe una retribución por ello, no realiza la actividad con carácter oneroso, conclusión que no es aceptada por este TEAC.

El grupo CEXMA presta en su conjunto el servicio público de radio y televisión autonómica a la Junta de Extremadura, realizando la prestación material del servicio las filiales de CEXMA, y la propia CEXMA las labores de dirección general.

Es evidente que la actividad de gestión mercantil de televisión y radio, en sí misma considerada, tiene el carácter de actividad económica; multitud de empresas la llevan a cabo, y el hecho de que su contenido (en el presente caso) esté determinado por unos principios inspiradores de un servicio público, no le priva de ese carácter económico.

Como se establece en el artículo 4 de la LIVA transcrito, la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines y resultados perseguidos en la actividad. Así se ha manifestado también el TJUE en su sentencia de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14 (apartado 40), al considerar sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines y los resultados de esa actividad; e incluso afirma (apartado 39) que no parece posible cuestionar el vínculo directo existente entre una prestación de servicios y la contrapartida recibida por el hecho de que la actividad tenga por objeto la ejecución de una obligación constitucional que incumbe exclusiva y directamente al Estado. También ha señalado en la sentencia de 2 de junio de 2016, asunto C-263/15, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. y Lajvér Csapadékvízrendezés Nonprofit Kft, que el concepto de actividad económica tiene carácter objetivo y se aplica con independencia no sólo de los fines y resultados de las operaciones de que se trate, sino también de la modalidad de financiación por la que opte el operador en cuestión, incluso cuando se trate de subvenciones públicas (apartado 38).

En ambas sentencias (así como en doctrina anterior del mismo TJUE) se dan unas nociones del concepto de actividad económica, y en particular se incide en que el hecho de actuar en virtud de obligaciones normativas no desvirtúa la calificación de una actividad como "prestación de servicios", ni la relación directa entre tal prestación y su contraprestación.

Pero, si bien dicha circunstancia no lo desvirtúa, sí debe haber con carácter previo una relación entre la prestación y la contraprestación para poder hablar de actividad económica, y eso es lo que debemos analizar a continuación.

Quinto.

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 la Resolución de 25/04/2017 ya concluimos que las filiales de CEXMA prestan a la Junta de Extremadura el servicio de radio y televisión autonómica, y luego es la Junta de Extremadura quien lo presta a sus destinatarios finales.

Pero este servicio público de radio y televisión lo podemos desglosar en dos partes diferenciadas: por un lado la prestación material del servicio (realizado por las entidades de radio y televisión), y por otro lado las labores de dirección y control de las anteriores, que son encomendadas por la Junta a CEXMA, que es quien las ejerce, y podemos considerar que es una entidad que ha sido “contratada” por la Junta para realizarle estos servicios de dirección (para que las sociedades de radio y televisión se ajusten a los contenidos y obligaciones establecidos por la Junta) y de control (para vigilar el cumplimiento de las sociedades filiales de las instrucciones y los criterios que se les dan).

Para que CEXMA pueda llevar a cabo esta prestación de servicios que le corresponde y se le han encomendado, la Comunidad Autónoma le da los recursos económicos necesarios para ello, y debemos analizar si estas cantidades que recibe tienen la naturaleza de contraprestación a los efectos que pretendemos.

Sexto.

En el artículo 78 de la Ley del IVA, se recogen 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 de IVA 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, Office des produits Wallons; de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00, Kennemer Golf & Country Club; de 13 de junio de 2002, asunto C-353/00, Keeping Newcastle Warm; 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; de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck; de 7 de octubre de 2010, asunto C-53/09 y C-55/09, Loyalty Management UK y Baxi Group; de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d’Or.

Así, en la sentencia de la Sala tercera del Tribunal de 22 de noviembre de 2001, asunto 184/00, 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 sometan 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 TJUE indicó que el precepto comunitario que regula esta regla de concreción de la base imponible 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, 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 precepto comunitario, 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 TEAC, entre otras, en sus resoluciones de 23 de noviembre de 2005 (RG 1698/2003) en recurso de alzada para unificación de criterio y de 2 de abril de 2008 (RG 2557/06).

En el caso de las sociedades mercantiles públicas, esto es, participadas íntegramente por la Administración territorial que las crea y de la que dependen, el TS, a la par que iba evolucionando su jurisprudencia hacia la consideración de las empresas mercantiles públicas como sujetos pasivos totales, analizaba también las subvenciones que percibían estas empresas y las excluía de la base imponible del IVA al entender que no estaban

directamente vinculadas al precio de las operaciones, y ello aplicando la jurisprudencia del TUE (Sentencia de 15 de julio de 2004, asunto C-495/01).

No obstante, considera este TEAC que tanto este concepto como la anterior jurisprudencia comunitaria han quedado superadas a la vista de las consideraciones plasmadas en las más recientes Sentencias del TJUE, o cuando menos ha matizado su doctrina, sin que el TS haya tenido aún ocasión de pronunciarse aplicando las mismas o rechazando su aplicación, por lo que creemos pertinente analizarlas en el presente caso.

Así, analizaremos en concreto la Sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or, en donde el TJUE 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.

En ella, la cuestión que se analiza es si la existencia de un pago a tanto alzado realizada por un organismo público tiene o no la consideración de subvención vinculada al precio y, por tanto, debe incluirse en la base imponible del impuesto. En concreto se indica en la sentencia que la cuestión planteada tiene por objeto *"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"* (apartado 28).

Recuerda en primer el TJUE, reiterando una amplia jurisprudencia comunitaria anterior, que *"están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, (...), una prestación de servicios sólo se realiza a título (...) 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"* (apartado 29).

Recuerda también el TJUE el principio general de determinación de la base imponible en el IVA, reiterado en jurisprudencia anterior, de forma que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación no son sino una situación de las previstas en el precepto comunitario regulador de la base imponible (artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE) y que, *"con independencia de la situación particular de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado"* (apartado 30).

Con estas premisas, el TJUE analiza el supuesto concreto, considerando lo siguiente:

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, estimamos que se simplifican los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el TJUE que la base imponible del impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo condición necesaria y esencial o primordial la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida, pues es este el elemento que condiciona de manera explícita no sólo la naturaleza de contraprestación del importe recibido por quien presta el servicio sino también la relación que une su abono con el servicio.

Así, se desprende de lo expuesto por el TJUE en la sentencia puesto 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.

No obstante, hemos de advertir que, para el supuesto concreto de las sociedades mercantiles de capital íntegramente público, que obtienen sus ingresos mediante una aportación global de la Administración territorial que las crea y de la que dependen, también se ha pronunciado el TJUE en la sentencia que posteriormente se citará.

Séptimo.

En el caso concreto que analizamos, mediante la Ley 4/2000 de la Comunidad Autónoma de Extremadura, se crea la empresa pública Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales (CEXMA). Según su Exposición de motivos, *“el servicio de la radio y la televisión pública de Extremadura velará por la vertebración territorial de Extremadura y por la potenciación de las señas de identidad de toda nuestra Comunidad; buscará el máximo nivel de colaboración con las televisiones públicas de nuestras comunidades culturales, principalmente Portugal y la América hispanohablante, y promoverá el desarrollo del talento y la imaginación a través de la producción de los contenidos propios”*.

La Ley 3/2008 reguladora de la empresa pública CEXMA, sustituye a la anterior, y de acuerdo con su artículo 3:

“1. Se define la función de servicio público como el servicio esencial para la sociedad consistente en la producción, edición y difusión de un conjunto equilibrado de programaciones audiovisuales y canales, generalistas y temáticos, en abierto o codificados, de radio, televisión y nuevos soportes tecnológicos, así como contenidos y servicios conexos e interactivos, que integren programas audiovisuales y servicios digitales diversificados, de todo tipo de géneros y para todo tipo de públicos, con el fin de atender a las necesidades democráticas, sociales y culturales del conjunto de la población extremeña, garantizando el acceso a la información, cultura, educación y el entretenimiento de calidad.

2. Se encomienda a la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» la función y misión de servicio público de radio y televisión. 3. Se atribuye a la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» la gestión directa del servicio público de radio y televisión, para ser ejercida de forma efectiva por medio de las sociedades mercantiles del sector público extremeño adscritas a ella. 4. En el ejercicio de su función de servicio público, la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» deberá:

a) Impulsar el conocimiento y difusión de los principios constitucionales y los valores cívicos, así como de los principios contenidos en el Estatuto de Autonomía de Extremadura como expresión de la identidad del pueblo extremeño.

b) Promover el respeto a la dignidad humana y, especialmente, a los derechos de la juventud y de la infancia, la igualdad entre hombre y mujer y la no discriminación por motivos de nacimiento, raza, ideología, religión, sexo u orientación sexual, o cualquier otra circunstancia personal o social.

c) Garantizar el acceso de los grupos políticos y sociales significativos a la programación, aplicando los criterios de distribución entre ellos, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 20 de la Constitución. Asimismo garantizará la presencia efectiva de la Asamblea de Extremadura.

d) Promover el conocimiento de las artes, la ciencia, la historia y la cultura extremeñas.

e) Preservar la diversidad cultural de Extremadura y las tradiciones que constituyen su patrimonio inmaterial.

f) Atender a la más amplia audiencia y procurar la plena cobertura geográfica, social y cultural, consolidando un espacio audiovisual extremeño que contribuya a la difusión de las señas de identidad de la población extremeña y del patrimonio material e inmaterial de Extremadura y especialmente al fortalecimiento de sus vínculos con la población extremeña residente fuera de Extremadura, todo ello con el compromiso de ofrecer calidad, diversidad, innovación y exigencia ética.

g) Facilitar el más amplio acceso de la ciudadanía a los distintos géneros de programación y a los eventos institucionales, sociales, culturales y deportivos, cubriendo todos los segmentos de audiencia referidos a sexo, edad, grupos sociales o territoriales, con especial atención a las personas con discapacidad.

h) Favorecer la difusión intelectual y artística y los conocimientos cívicos, económicos, sociales, científicos y técnicos de la sociedad extremeña que fomenten la capacidad emprendedora de la ciudadanía extremeña para lograr una Comunidad socialmente avanzada, justa y solidaria, que promueva el desarrollo a través de los medios audiovisuales.

i) Promover el desarrollo de hábitos saludables entre la población y el conocimiento de los derechos de las personas consumidoras y usuarias.

j) Apoyar la integración social de las minorías y atender a grupos sociales con necesidades específicas.

k) Favorecer la erradicación de la violencia de género y la promoción de los valores de convivencia e interculturalidad.

l) Velar por la conservación de los archivos históricos audiovisuales.

m) Contribuir a la difusión y conocimiento de las instituciones extremeñas, especialmente de la Asamblea de Extremadura.

n) Fomentar la producción audiovisual extremeña, facilitando el desarrollo de la industria audiovisual.

o) La promoción de los valores de la paz.

Forma parte de la función de servicio público de radio y televisión contribuir al desarrollo de la Sociedad de la Información. Para ello, la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» participará en el progreso tecnológico, utilizando las diferentes tecnologías y vías de difusión, y desarrollará nuevos servicios conexos o interactivos con el objetivo de enriquecer o completar su oferta de programación y de acercar las diferentes Administraciones Públicas a los ciudadanos. Igualmente, se promoverán medidas que eviten cualquier forma de discriminación por causa de discapacidad.

5. El conjunto de las producciones y emisiones de radio y televisión efectuadas por las sociedades filiales prestadoras del servicio público de la Empresa Pública «Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales» deberán cumplir con las obligaciones integradas en la función de servicio público definida en la presente Ley”.

En su articulado podemos ver cómo el Consejo de Administración de CEXMA debe velar por el cumplimiento de la programación de acuerdo con los principios generales de la Ley, debe aprobar el plan de actividades con la fijación de los criterios básicos y las líneas generales de la programación, aprobar los criterios de emisión de publicidad, determinar anualmente un porcentaje mínimo de producción propia que deberá incluir en la programación cada medio, etc.

El Decreto 164/2004 por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Empresa Pública CEXMA, además de recoger y ampliar algo lo anterior (se atribuye también al Consejo la competencia de determinar semestralmente el porcentaje de horas de programación destinadas a los grupos políticos y sociales significativos en la Comunidad Autónoma, garantizando también la presencia efectiva de la Asamblea de Extremadura), atribuye al Director General, entre otras, la competencia de impulsar, orientar, coordinar e inspeccionar los servicios de la empresa pública CEXMA y de sus sociedades filiales, y dictar instrucciones y

circulares relativas al funcionamiento y organización de las mismas; y la competencia de ordenar la programación de conformidad con los principios básicos aprobados por el Consejo de Administración.

De acuerdo con la normativa que hemos visto y las conclusiones alcanzadas en la presente resolución, la Comunidad Autónoma de Extremadura presta a los ciudadanos el servicio público de radio y televisión, para lo cual realiza el encargo a CEXMA (y al hacerlo ejerce sus prerrogativas de poder público), quien crea dos sociedades para prestar el servicio "material" a la Comunidad Autónoma de Extremadura, siendo CEXMA la que da a estas dos sociedades instrucciones en líneas generales en cuanto a la programación a emitir, sus principios inspiradores, las horas de producción propia, las horas destinadas a los distintos grupos políticos y sociales significativos, los criterios de emisión de publicidad, etc. Es decir, la Comunidad Autónoma va a fijar a las empresas mercantiles unas obligaciones de programación, duración y contenido, pues es CEXMA quien va a dictar las instrucciones precisas a las empresas mercantiles para llevar a cabo su actividad; y por otra parte, CEXMA se reserva una parte de la actividad consistente en la dirección y el control, prestando estos servicios a la Comunidad Autónoma.

De esta manera, vemos que concurren unos supuestos análogos al examinado en la Sentencia del TJUE de 2014 antes citada, en la medida en que se determina claramente que CEXMA está obligada a prestar realmente, como contrapartida del pago de una cantidad a tanto alzado que le otorga la Comunidad Autónoma en concepto de subvención, prestaciones de servicios.

Debemos también atender, como se ha indicado anteriormente, a lo señalado por el TJUE en su sentencia de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Sudaçor. Reitera el TJUE la declaración general que viene realizando de manera generalizada, de forma que de acuerdo con la estructura y la finalidad de la Directiva IVA, "toda actividad de naturaleza económica está, en principio, sujeta al IVA". Y para el supuesto concreto que analiza, las actividades económicas efectuadas por organismos de Derecho público, añade el TJUE que *"como regla general y conforme al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112, están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, incluyendo las realizadas por los organismos de Derecho público. Los artículos 9 y 13 de esta Directiva atribuyen así un ámbito de aplicación muy amplio al IVA"* (apartado 31, con cita de la sentencia de 25 de marzo de 2010, asunto C-79/09, Comisión / Países Bajos).

Vuelve a recordar el TJUE que *"para poder calificar una prestación de servicios de operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando 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 (véase, en particular, la sentencia Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 37 y jurisprudencia citada)"* (apartado 32).

Remite el TJUE al órgano administrativo o revisor nacional el análisis concreto de la situación y tributación del supuesto concreto (si las actividades de la sociedad mercantil de capital íntegramente público se efectúan a título oneroso y tienen, por tanto, carácter económico), si bien da unos criterios interpretativos que permiten resolver el asunto.

Es importante señalar ahora que, al igual que en el caso de la sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or se establecía un "pago a tanto alzado" por la prestación de un servicio, en la que ahora estamos analizando (apartado 35) resulta también que la Administración territorial de la que depende la sociedad mercantil de capital íntegramente de la Administración anterior, abona una cantidad a tanto alzado, configurada en los documentos o contratos aportados como "contrapartida" por los servicios, siendo *"una compensación, denominada «contribución financiera» cuyo importe se especifica en dichos contratos"*.

Ahora bien, lo trascendente no es en sí la denominación que se da en el contrato, sino la finalidad y la relación o vinculación existente entre los servicios que presta la sociedad y la contrapartida recibida, independiente de su denominación. En definitiva, el TJUE lleva a cabo una calificación de los pactos y de las circunstancias concurrentes en el supuesto de hecho.

Pues bien, a la vista de lo anterior, el TJUE ofrece las siguientes consideraciones (apartados 36 y siguientes) que, extrapolados de las entidades examinadas y de actividades concretas realizadas, son las siguientes:

*.- Teniendo en cuenta el carácter permanente y continuo de los servicios que presta la Sociedad a la Administración territorial de la que depende o creadora de la sociedad, el hecho de que la "compensación" se fije, no en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de esta sociedad, no puede en sí 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 claramente establecidos (con cita expresa de la sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or, apartados 36 y 37).

*.- No puede cuestionarse la existencia del vínculo directo entre la contrapartida abonada por la Administración y las prestaciones de servicios efectuadas por la sociedad (recordemos la necesidad de onerosidad o de vinculación directa entre la contrapartida y los servicios prestados) por el hecho de que se haya estipulado en los actos que crean la sociedad y se hayan incluido determinadas cláusulas por las cuales el importe de la "compensación" o "tanto alzado" podrá ajustarse cuando, debido a un cambio de circunstancias, el importe resulte manifiestamente insuficiente para permitir la ejecución de los contratos (apartado 37).

*.- En la medida en que se pretende determinar por adelantado el nivel de esa "compensación" según criterios establecidos que garanticen que el nivel económico de transferencia económica sea suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento de la sociedad (el coste de todos los servicios que presta), debe considerarse que esas cláusulas tienen por objeto adaptar el importe de la contrapartida a tanto alzado a las prestaciones suministradas de manera continua y permanente por la sociedad.

*.- Es fácil colegir de las dos consideraciones anteriores que esta situación se da y, por tanto, debe ser despreciada a los efectos de no considerar como contraprestación o base imponible lo recibido por la Administración que, cuando la Administración territorial establece una partida en sus presupuestos denominada "aportación" o similar que cubre el coste de todos los servicios que presta la sociedad a la Administración y que se va ajustando, esto es, se amplía la partida o no se transfiere la totalidad de lo presupuestado, en función de las necesidades de la sociedad para prestar los servicios que se le han encomendado, debe considerarse que estamos ante una contraprestación que debe incluirse en la base imponible.

*.- Incluso cuando la actividad de la sociedad tenga por objeto la ejecución de una obligación legal (constitucional en el supuesto examinado por el TJUE) que incumbe exclusiva y directamente al Estado, Comunidad Autónoma, Provincia o Municipio y que es potencialmente gratuita que debe financiarse esencialmente con recursos públicos, tampoco puede cuestionarse el vínculo existente entre la prestación de servicios que lleva a cabo la sociedad y la contrapartida recibida (apartado 39); y ello, por cuanto, de acuerdo con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines y los resultados de esa actividad (apartado 40).

En el presente caso, vemos ese vínculo directo entre la prestación de servicios de la sociedad reclamante a la Comunidad Autónoma y la retribución percibida, el contravalor del servicio. Y aunque la compensación se fije a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de la sociedad, entendemos que no afecta al vínculo que existe entre prestación y contrapartida.

De acuerdo con la jurisprudencia mencionada del TJUE, no se puede excluir el vínculo directo entre prestación y contraprestación sólo porque la actividad tenga por objeto la ejecución de un servicio público atribuido a la Comunidad Autónoma, y esto es lo que ha hecho la Inspección, excluir la existencia de ese vínculo sin más. El hecho de prestar un servicio público o no obtener beneficios no excluye la existencia de una actividad económica, pues la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular, según el citado artículo 4 de la Ley del IVA. Vemos unas prestaciones de servicios y unas cantidades entregadas a cambio de ello, apreciándose por tanto una relación o vinculación directa entre ambas.

Tal y como expresa el TJUE en la sentencia de 2 de junio de 2016, asunto C-263/15, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. y Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft, reiterando lo expuesto en las anteriores, *"para apreciar si una actividad constituye una prestación de servicios a título oneroso es irrelevante que dicha actividad consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, EU:C:2000:424, apartado 33, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 40). Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que, aun en caso de que la actividad de que se trate tenga por objeto la ejecución de una obligación constitucional que incumbe exclusiva y directamente al Estado miembro afectado, no es posible cuestionar por este mero hecho la relación directa existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contraprestación recibida (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 39)"* (apartado 40).

Estamos ante un problema de calificación jurídica, pues no otra cosa realiza el TJUE y encomienda esta función tanto a las administraciones tributarias como a los órganos revisores de sus actuaciones, y, tal como expone el legislador nacional en el artículo 13 de la LGT, las obligaciones tributarias deben exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Como ha señalado el TS (sentencia de 25 de junio de 2008, recurso 235/2004) la calificación de los negocios jurídicos ha de fundarse en el contenido obligacional convenido; esto es (sentencias de 9 de octubre de 2008, recurso 7979/2004, y de 3 de junio de 2010, recurso 9013/2004) la verdadera intención de las partes es determinante de la correcta calificación de un contrato; o lo que es lo mismo, «la correcta calificación de un contrato ha de hacerse, no en razón del resultado que, por unas u otras circunstancias, haya llegado a producirse, sino en función del verdadero fin jurídico (actual o potencial) que los contratantes pretendían alcanzar con el mismo o, lo que es igual, la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo». Verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» (TS sentencia de 21 de octubre de 2010, recurso 7310/2005). En definitiva, como señala el alto órgano jurisdiccional, la calificación consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias; en otras palabras, consiste en fijar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma (TS sentencia de 13 de enero de 2011, recurso 1451/2006).

Este «principio de calificación» impone que el aplicador de la ley haya de calificar en toda ocasión el acto o negocio, «de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, atendiendo a su contenido y a sus prestaciones y efectos jurídicos, sin tener que atenerse a la forma o denominación dadas por las partes, con el fin de comprobar si se ha dado realmente la operación contemplada por la norma tributaria» (TS sentencia de 3 de junio de 2010, recurso 9013/2004).

Ha señalado este TEAC en anteriores ocasiones que el principio de calificación es una facultad que la Ley atribuye a la Administración (le permite a efectos tributarios determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado) y que no es invocable por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos (no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigida por el obligado y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios). A ello conduce el principio de buena fe e interdicción del abuso del derecho (art. 7 del Código Civil), que impide que la libertad de la que se dispone para configurar los contratos celebrados y las cláusulas en ellos incluidas sea usada, en perjuicio de terceros, mediante denominaciones falsas, oscuras o equívocas (art. 1288 del Código Civil) (resoluciones de 25 de junio de 2009, RG 3123/2008, y de 1 de noviembre de 2011, RG 1567/2010).

Ala vista de las circunstancias concurrentes que se han examinado, este TEAC asume que las aportaciones, contrapartidas o abonos monetarios realizados por la Junta de Extremadura a la sociedad no son sino la contraprestación de los servicios que esta última presta a la primera.

De manera que concluimos que existe una relación o vinculación directa entre las cantidades abonadas por la Junta de Extremadura y la prestación de servicios por parte de CEXMA. Estas cantidades constituyen, por lo tanto, la contrapartida del servicio que la Junta recibe de CEXMA, entidad encargada de dar instrucciones y controlar a las empresas mercantiles que prestan a la Junta el servicio material de radio y televisión autonómicas. Las compensaciones, contrapartidas o subvenciones otorgadas no son más que el precio a pagar por los servicios contratados con la entidad para poder hacer frente a los gastos de su actividad, y el hecho de fijarse para cubrir los gastos de funcionamiento no afecta al vínculo existente entre ambos, pues puede obedecer sin más a una simple refacturación que hace la sociedad al ente público de los servicios que adquiere para cumplir con el servicio que a ella se le ha encargado.

En definitiva, nos encontramos ante la realización por una empresa de operaciones sujetas al IVA a favor de la Junta de Extremadura, a cambio de una contraprestación satisfecha por esta última.

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto, este Tribunal concluye que la prestación por parte de CEXMA del servicio de dirección y control de las sociedades encargadas de prestar los servicios de radio y televisión 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 Ley del IVA. Por ello, todas las actividades realizadas por CEXMA tienen el carácter de actividades económicas, sujetas a IVA, y no se puede limitar su derecho a deducir.

Por lo expuesto,

EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

estimarlas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.