

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083338

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 16 de septiembre de 2021

Sala 4.^a

Asunto n.º C-21/20

SUMARIO:

IVA. Deducciones. *Exclusión de los servicios de comunicación audiovisual prestados a los telespectadores que se financian mediante una subvención pública y que no dan lugar a remuneración alguna por parte de los telespectadores.* La sociedad que es prestador público nacional de servicios de comunicación audiovisual en Bulgaria deducía íntegramente el IVA soportado por las adquisiciones efectuadas para sus actividades de carácter «comercial», mientras que deducía parcialmente el IVA soportado por las adquisiciones utilizadas indistintamente para actividades de carácter «comercial» y para actividades carentes de tal carácter. No existe entre el Estado, que abona una subvención procedente de su presupuesto para financiar servicios de comunicación audiovisual, y los telespectadores, que disfrutan de estos servicios, una relación análoga a la existente entre una caja de enfermedad y sus asegurados. Dichos servicios no benefician a personas que pueden estar claramente identificadas, sino a todos los telespectadores potenciales. Además, el importe de la subvención de que se trata se determina en función de un tanto alzado reglamentario por hora de programación y sin tomar en absoluto en consideración la identidad y el número de usuarios del servicio prestado. En virtud del art.25.c), de la Directiva del IVA, una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley. No obstante, esta disposición, que se limita a precisar que una prestación de servicios «puede» revestir tal forma, no puede servir de base para que queden sujetas al IVA prestaciones de servicios que no se realicen a título oneroso, en el sentido del art. 2.1.c) de dicha Directiva, que debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que es financiada por el Estado por medio de una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición. Lo que justifica la deducción del IVA soportado es la utilización de los bienes y servicios adquiridos para las operaciones imponibles. El modo de financiación de tales adquisiciones, ya sea mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto del Estado, carece de pertinencia para la determinación del derecho a la deducción. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros. En el ejercicio de dicha facultad, estos deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades con el fin de garantizar que la deducción solo se efectúe respecto de la parte del IVA proporcional a la cuantía correspondiente a las operaciones con derecho a deducción, así, los Estados miembros están autorizados para aplicar cualquier criterio de reparto adecuado, como un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la operación, sin estar obligados a limitarse a un solo método particular. El art. 168 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Corresponde a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas del IVA soportado entre operaciones sujetas al impuesto y operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva dentro del respeto del principio de proporcionalidad.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 25, 132 y 168

PONENTE:

Don K. Jürimäe.

En el asunto C-21/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria), mediante resolución de 31 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de enero de 2020, en el procedimiento entre

Balgarska natsionalna televizia

y

Direktor na Direktsia „Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika“ — Sofia pri Tsentralnoupravlenie na NAP,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de Sala, y los Sres. N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin y la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Balgarska natsionalna televizia, por el Sr. M. Raykov y la Sra. I. Dimitrova, advokati;
 - en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
 - en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por las Sras. C. Georgieva y N. Gossement, posteriormente por las Sras. Georgieva y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;
- oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de marzo de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 132, apartado 1, letra q), y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Balgarska natsionalna televizia (televisión nacional búlgara; en lo sucesivo, «BNT») y el Direktor na Direktsia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia zaprihodite [Director de la Dirección «Recursos y práctica en materia de fiscalidad y de seguridad social» de la ciudad de Sofía de la Administración Central de la Agencia Nacional de Ingresos Públicos (NAP), Bulgaria] (en lo sucesivo, «Director»), en relación con el alcance del derecho de la BNT a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico**Derecho de la Unión**

3. A tenor del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

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

4. El artículo 25, letra c), de esta Directiva dispone:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

[...]

c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

5. El artículo 132, apartado 1, letra q), de la citada Directiva tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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

6. El artículo 168 de la misma Directiva enuncia lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

7. Los artículos 173 a 175 de la Directiva del IVA establecen las normas que regulan el cálculo de de la prorrata de deducción.

8. En ese contexto, el artículo 173, apartado 1, de esta Directiva dispone lo siguiente:

«Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.»

Derecho búlgaro

9. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la zakon na danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido), de 21 de julio de 2006 (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, p. 8), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»):

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas efectuadas a título oneroso [...]

10. El artículo 3 de la ZDDS dispone:

«(1) Se entenderá por sujeto pasivo toda persona que realice una actividad económica con carácter independiente, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[...]

(5) No serán sujetos pasivos el Estado ni las autoridades estatales y locales por todas sus actividades o sus operaciones en su condición de organismos del Estado o de poder local, incluso cuando recauden impuestos, cargas o gravámenes por dichas actividades u operaciones, con excepción de:

1. las actividades u operaciones siguientes:

[...]

n) la actividad radiofónica y de radiodifusión televisiva de carácter comercial [...]

11. El artículo 42, apartado 2, de la ZDDS dispone lo que sigue:

«Constituyen operaciones exentas:

[...]

2. La actividad de la Radio nacional búlgara, de la [BNT] y de la Agencia búlgara de telégrafos, perla que estas entidades reciben pagos procedentes del presupuesto estatal.»

12. A tenor del artículo 69, apartado 1, de la ZDDS:

«Cuando los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones imponibles realizadas por un sujeto pasivo registrado, este estará facultado para deducir lo siguiente:

1. el impuesto sobre los bienes o servicios que el proveedor, cuando este sea un sujeto pasivo registrado de conformidad con la presente Ley, le haya entregado o prestado o le vaya a entregarlo prestar [...]

13. El artículo 73, apartado 1, de la ZDDS dispone:

«Una persona registrada tendrá derecho a deducir parcialmente el IVA soportado por lo que respecta a las cuotas sobre los bienes o los servicios utilizados tanto para operaciones por las que esta persona tiene derecho a la deducción como para las operaciones o actividades por las que esa persona no tiene ese derecho.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14. La BNT es una persona jurídica, prestador público nacional de servicios de comunicación audiovisual. De conformidad con la zakon za radioto i televizijskoto prenosno sredstvo (Ley de radio y televisión), de 23 de septiembre de 1998 (DV n.º 138, de 24 de noviembre de 1998), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZRT»), la BNT presta, en particular, servicios de comunicación a todos los ciudadanos búlgaros.

15. La BNT no percibe ninguna remuneración de sus telespectadores.

16. Su actividad se financia, de conformidad con la ZRT, mediante una subvención con cargo al presupuesto estatal, destinada a la preparación, creación y difusión de emisiones nacionales y regionales. El importe de esta subvención se determina sobre la base de un tanto alzado reglamentario por hora de programación, aprobado en Consejo de Ministros. Además, la BNT recibe subvenciones con objetivos predeterminados, destinadas a la adquisición y renovación en profundidad de los activos inmovilizados según una lista aprobada anualmente por el Ministro de Hacienda.

17. La actividad de la BNT se financia también con ingresos propios procedentes de la publicidad y de los patrocinadores, ingresos procedentes de actividades complementarias relacionadas con la actividad televisiva, donaciones y legados, intereses y otros ingresos relacionados con la actividad televisiva.

18. Hasta el mes de marzo de 2015, la BNT deducía parcialmente el IVA soportado por todas las adquisiciones que efectuaba. A continuación, aplicó el método denominado de la «asignación directa», tomando en consideración aisladamente cada adquisición que efectuaba, según se utilizara o pudiera ser utilizada para una actividad de carácter «comercial», como las emisiones de entretenimiento, películas o programas deportivos, o bien para una actividad vinculada al ejercicio de sus «funciones públicas», como la difusión de las sesiones del control parlamentario y la retransmisión de ceremonias religiosas o de campañas electorales. Por otra parte, la BNT consideraba que su actividad de difusión de emisiones de televisión no constituía una «operación exenta», en el

sentido de la ZDDS, sino una actividad que no estaba sujeta al IVA, y que solo su actividad de carácter «comercial» estaba sujeta a dicho impuesto.

19. Con arreglo a este método, la BNT deducía íntegramente el IVA soportado por las adquisiciones efectuadas para sus actividades de carácter «comercial», mientras que deducía parcialmente el IVA soportado por las adquisiciones utilizadas indistintamente para actividades de carácter «comercial» y para actividades carentes de tal carácter.

20. A raíz de una inspección fiscal relativa al período comprendido entre el 1 de septiembre de 2015 y el 31 de marzo de 2016, las autoridades tributarias búlgaras, mediante liquidación complementaria de 14 de diciembre de 2016, denegaron el reconocimiento de un derecho a deducción íntegra por las adquisiciones de la BNT y liquidaron, a cargo de esta última, una deuda de IVA que ascendía, para ese período, a un importe de 1 568 037,04 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 801 455 euros), más intereses.

21. Según dichas autoridades, la actividad publicitaria de la BNT estaba sujeta al impuesto, mientras que su actividad de difusión de programas formaba parte de las operaciones exentas. En su opinión, la BNT no podía deducir íntegramente el IVA soportado, dado que resultaba imposible determinar si las adquisiciones efectuadas para su actividad económica estaban destinadas a operaciones sujetas al IVA o a operaciones que, a juicio de tales autoridades, estaban exentas del IVA. Consideran que la BNT podría deducir íntegramente el IVA soportado por esas adquisiciones únicamente si las actividades de difusión de programas deportivos, de creación y de difusión de programas de entretenimiento, así como de difusión de películas extranjeras, se financiaran íntegramente con ingresos publicitarios y no mediante subvenciones procedentes del presupuesto del Estado, lo que, a su entender, no sucede en el caso de autos.17/9/21 7:19 CURIA - Documentos [https://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?docid=246083&text=&dir=&doclang=ES&part=1&occ=first&mode=req&pageIndex=0&... 5/10](https://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?docid=246083&text=&dir=&doclang=ES&part=1&occ=first&mode=req&pageIndex=0&...)

22. Mediante resolución de 27 de febrero de 2017, el Director desestimó el recurso administrativo interpuesto por la BNT contra la liquidación complementaria de 14 de diciembre de 2016.

23. La BNT interpuso entonces recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución ante el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria), el órgano jurisdiccional remitente.

24. Ese órgano jurisdiccional considera que, para resolver el litigio principal, resulta necesario determinar si la actividad de difusión de emisiones por la BNT, en su condición de operador público al que la ZRT atribuye funciones específicas y que recibe subvenciones del presupuesto del Estado, constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, pero exenta del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q), de dicha Directiva, o si no constituye una operación sujeta al impuesto comprendida en el ámbito de aplicación de la citada Directiva. Según el mencionado órgano jurisdiccional, la respuesta a esta cuestión permitirá establecer si tal actividad de difusión debe tenerse en cuenta para determinar el derecho a deducir el IVA soportado por las operaciones imponibles de las que la BNT es destinataria.

25. El órgano jurisdiccional remitente añade que, si bien en la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), el Tribunal de Justicia examinó la cuestión de si la actividad de la radiodifusión pública de la radio nacional checa, por la que esta última percibía tasas abonadas por las personas propietarias o titulares de un receptor de radio, constituía una actividad efectuada a título oneroso, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre la actividad de la televisión pública financiada mediante subvenciones procedentes del presupuesto del Estado.

26. El órgano jurisdiccional remitente precisa asimismo que, si bien en su sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si el abono de una cantidad a tanto alzado por parte de la caja nacional del seguro de enfermedad está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA, de ello no puede deducirse una respuesta unívoca para las necesidades del litigio principal.

27. Además, en el supuesto de que procediera considerar que la actividad de la BNT tiene una doble naturaleza, a saber, que incluya tanto operaciones exentas como operaciones imponibles, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si solo es deducible la parte del IVA soportado que puede considerarse vinculada a la parte de su actividad de carácter «comercial». Por otra parte, en tal caso, el referido órgano jurisdiccional pregunta con arreglo a qué criterios debe determinarse el alcance del derecho a la deducción.

28. En estas circunstancias, el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Pueden considerarse como prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA] los servicios de comunicación audiovisual prestados a los usuarios por la televisión pública si se financian mediante subvenciones estatales, de suerte que los usuarios no tienen que pagar ninguna tarifa por la difusión de los programas, o, por el contrario, debe considerarse que tales servicios no constituyen una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido de dicha disposición y no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la citada Directiva?

2) En caso de que se responda a la primera cuestión que los servicios de comunicación audiovisual prestados a los usuarios de la televisión pública tienen cabida en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA], ¿debe entenderse que se trata de operaciones exentas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra q), de esta Directiva? y ¿puede una normativa nacional eximir del impuesto las referidas actividades únicamente por el hecho de que la televisión pública en cuestión se financie mediante dotaciones presupuestarias del Estado, aun cuando dichas actividades tengan carácter comercial?

3) ¿Es conforme con el artículo 168 de la Directiva [del IVA] una práctica en virtud de la cual se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes servicios no solamente en función de la utilización de tales bienes y servicios (si se destinan a la realización de operaciones sujetas o no sujetas) sino también en función del modo en que se financian esos bienes y servicios adquiridos, a saber, si se financian con los propios ingresos dela actividad (en particular, por servicios de publicidad y otros) o con subvenciones estatales, y en virtud de la cual se reconoce el derecho a la plena deducción de las cuotas del IVA soportadas únicamente en las adquisiciones de bienes y servicios financiadas con los ingresos propios de la actividad y no respecto de las financiadas mediante subvenciones estatales, de modo que se hace necesario delimitar de qué tipo de operaciones se trata?

4) En caso de que deba entenderse que la actividad de la televisión pública en cuestión consiste en operaciones sujetas y exentas, y considerando la financiación mixta de tal actividad, ¿cuál es el alcance del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en dichas adquisiciones devienes y servicios y qué criterios deben aplicarse para su determinación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

29. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que es financiada por el Estado por medio de una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición.

30. A este respecto, procede recordar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que define el ámbito de aplicación del IVA, estarán sujetas a dicho impuesto las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

31. Una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del citado precepto, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véanse, en ese sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, apartados 11, 12 y 16; de 22 de junio de 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 22, y de 22 de noviembre de 2018, *MEO — Serviços de Comunicadores e Multimedia*, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 39).

32. En lo relativo a los servicios de comunicación audiovisual prestados por un proveedor público nacional a los telespectadores, que son financiados por el Estado mediante una subvención y que nadan lugar al pago de ninguna tasa por los telespectadores, no existe relación jurídica alguna entre dicho proveedor y estos telespectadores en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre estos servicios de comunicación audiovisual y esa subvención (véase, por analogía, la sentencia de 22 de junio de 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 23).

33. En efecto, procede señalar, antes de nada, que, en el marco de la prestación de dichos servicios, el citado proveedor y los citados telespectadores no están vinculados mediante una relación contractual o un negocio jurídico en el que se haya pactado un precio, ni tampoco mediante un compromiso jurídico libremente acordado por una parte con respecto a la otra. Asimismo, el acceso de los propios telespectadores a los servicios de comunicación audiovisual prestados por el mismo proveedor es libre la actividad de que se trata beneficia, de manera general, a todos los telespectadores potenciales.

34. A continuación, ha de observarse que la subvención, al igual que la actividad subvencionada, están organizadas sobre la base de la ley. La concesión de la subvención, destinada a financiar, de manera general, las actividades del proveedor público nacional, consistentes en la preparación, la creación y la difusión de emisiones nacionales y regionales y que se determina tomando como referencia una cantidad reglamentaria a tanto alzado por hora de programación, es independiente del uso efectivo, por parte de los telespectadores, de los servicios de comunicación audiovisual prestados, de la identidad o incluso del número concreto de telespectadores para cada programa.

35. Además, en cuanto atañe a las dudas del órgano jurisdiccional remitente basadas en el paralelismo que puede establecerse entre la situación controvertida en el litigio principal y la que dio lugar a la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), ha de señalarse que ambas situaciones no son comparables.

36. El asunto que dio lugar a esa sentencia versaba sobre el carácter imponible de una «suma a tanto alzado por cuidados» que una caja nacional del seguro de enfermedad abonaba a establecimientos de alojamiento para personas mayores dependientes para la prestación de servicios de asistencia a sus residentes y cuyo cálculo tenía en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que existía una relación directa entre las prestaciones de servicios realizadas por dichos establecimientos a sus residentes y la contraprestación recibida, a saber, la «suma a tanto alzado por cuidados», de modo que tal pago a tanto alzado constituía la contrapartida de las prestaciones de cuidados realizadas a título oneroso por uno de dichos establecimientos a favor de sus residentes y, por ello, estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que el que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trataba no fuera la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida (sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 35).

37. Pues bien, en el caso de autos, no existe entre el Estado, que abona una subvención procedente de su presupuesto para financiar servicios de comunicación audiovisual, y los telespectadores, que disfrutando estos servicios, una relación análoga a la existente entre una caja de enfermedad y sus asegurados. En efecto, como se ha señalado en el apartado 33 de la presente sentencia, dichos servicios no benefician a personas que pueden estar claramente identificadas, sino a todos los telespectadores potenciales. Además, el importe de la subvención de que se trata se determina en función de un tanto alzado reglamentario por hora de programación y sin tomar en absoluto en consideración la identidad y el número de usuarios del servicio prestado.

38. Por último, no puede extraerse ninguna conclusión diferente del artículo 25, letra c), de la Directiva del IVA. Ciertamente, en virtud de esa disposición, una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley. No obstante, como ha señalado el Abogado General en los puntos 35 y 36 de sus conclusiones, esta disposición, que se limita a precisar que una prestación de servicios «puede» revestir tal forma, no puede servir de base para que queden sujetas al IVA prestaciones de servicios que no se realicen a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

39. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que es financiada por el Estado por medio de una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición.

Segunda cuestión prejudicial

40. La segunda cuestión prejudicial, que versa sobre la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva del IVA, atañe al supuesto de que la actividad a que se refiere la primera cuestión prejudicial deba calificarse de prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, y pretende, en esencia, saber si tal prestación está exenta.

41. Pues bien, por una parte, de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende que tal actividad no está comprendida en el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, de modo que no constituye una operación imponible en el sentido de la misma Directiva.

42. Por otra parte, procede recordar que el artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva del IVA, que establece la exención de las «actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión», solo resulta aplicable a condición de que tales actividades estén «sujetas al IVA», a efectos del artículo 2 de dicha Directiva (véase, en ese sentido, la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 32).

43. En estas circunstancias, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

44. Con carácter preliminar, procede señalar que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, relativas al derecho a la deducción del IVA soportado, se refieren al supuesto de que la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que está financiada por el Estado mediante una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva por parte de los telespectadores deba calificarse de prestación de servicios realizada a título oneroso y, por tanto, de operación imponible, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. De este modo, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide la determinación del alcance del derecho a deducir el IVA soportado por un sujeto pasivo que efectúa indistintamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones exentas.

45. Pues bien, de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende que esta actividad no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición.

46. No obstante, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado [sentencias de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA para las consultas telefónicas), C-48/19, EU:C:2020:169, apartado 35, y de 25 de noviembre de 2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, apartado 20 y jurisprudencia citada].

47. En estas circunstancias, y con el fin de dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil y completa, procede reformular las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que han de examinarse conjuntamente, en el sentido de que, mediante estas cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 168 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir, total o parcialmente, el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA.

48. A este respecto, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión. Como el Tribunal de Justicia ha subrayado en numerosas ocasiones, este derecho forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse [véanse, en ese sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartados 26 y 37 y jurisprudencia citada, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 32].

49. En efecto, el régimen de deducciones instituido por Directiva del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencias de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 33].

50. Por ello, en primer lugar, del tenor del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que los bienes sean entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, apartado 23).

51. En cambio, cuando los bienes adquiridos o los servicios obtenidos por el sujeto pasivo tengan relación con operaciones exentas o que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véanse, en ese sentido, las sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 30, y de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, apartado 24).

52. De esta jurisprudencia se desprende que lo que justifica la deducción del IVA soportado es la utilización de los bienes y servicios adquiridos para las operaciones imponibles. En otras palabras, el modo de financiación de tales adquisiciones, ya sea mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto del Estado, carece de pertinencia para la determinación del derecho a la deducción.

53. En segundo lugar, en la medida en que un sujeto pasivo utilice los bienes y servicios adquiridos anteriormente indistintamente para operaciones que dan derecho a deducción y para operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, ha de añadirse también que de los artículos 173 a 175 de la Directiva del IVA se desprende que, en principio, el cálculo de la prorrata de deducción para determinar el importe del IVA deducible se reserva a los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar tanto operaciones económicas con derecho a deducción como operaciones económicas que no confieran tal derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, apartado 34, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 57), como es el caso de las operaciones exentas (véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 73).

54. En cambio, como el IVA soportado por los gastos en que ha incurrido un sujeto pasivo no conlleva derecho a deducción en la medida en que se vincule a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no estén incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2008, Suculenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 30), tales actividades deben excluirse del cálculo de la prorrata de deducción contemplado en los artículos 173 a 175 de la Directiva del IVA (véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 54 y jurisprudencia citada).

55. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros. En el ejercicio de dicha facultad, estos deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (sentencias de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 58), con el fin de garantizar que la deducción solo se respecto de la parte del IVA proporcional a la cuantía correspondiente a las operaciones con derecho a deducción (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 37, y de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, apartado 47).

56. En el ejercicio de esta facultad de apreciación, los Estados miembros están autorizados para aplicar cualquier criterio de reparto adecuado, como un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la operación, sin

estar obligados a limitarse a un solo método particular (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 38).

57. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 168 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Corresponde a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas del IVA soportado entre operaciones sujetas al impuesto y operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva dentro del respeto del principio de proporcionalidad.

Costas

58. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

1) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que es financiada por el Estado por medio de una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición.

2) El artículo 168 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Corresponde a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas del IVA soportado entre operaciones sujetas al impuesto y operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva dentro del respeto del principio de proporcionalidad.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.