

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091084

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 26 de octubre de 2023

Sala 5.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-249/22

### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible.** *Concepto de prestación de servicios a título oneroso. Actividades de un organismo público de radiotelevisión financiadas mediante una tasa que deben abonar las personas que disponen de receptores de radio y de televisión situados en la zona de difusión terrestre.* BM está registrada ante GIS como usuaria de servicios de radiodifusión en una zona cubierta por la radiodifusión digital terrestre de los programas de la fundación de Derecho público denominada «*Österreichischer Rundfunk (ORF)*», cuya recepción es posible mediante una antena interior. El art. 378.1 de la Directiva del IVA, permite a la República de Austria establecer excepciones a las citadas disposiciones, otorgando a dicho Estado miembro la facultad de seguir gravando las operaciones que figuran en el anexo X de la Directiva del IVA, el cual contempla las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión. La República de Austria a «seguir gravando» las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión. La República de Austria solo está autorizada a mantener un sistema de tributación de las mencionadas actividades que ya existía previamente, y no a introducir una nueva tributación de esas actividades. En la medida en que la citada disposición hace referencia expresa a la tributación de tales actividades por la República de Austria en la fecha de su adhesión a la Unión, es preciso que, tras esa fecha, se hayan mantenido sustancialmente inalteradas las características de dicha tributación para que esta continúe amparada por la excepción prevista en el art. 378.1 de la Directiva del IVA. De los datos facilitados al Tribunal de Justicia se desprende que la normativa nacional que establece los derechos de programa fue modificada en 2011, de modo que, actualmente, esos derechos deben abonarse siempre que el lugar de recepción del usuario se encuentre en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre de los programas de la ORF, aun cuando el usuario no haya llevado a cabo la adaptación mínima de su equipo necesaria para poder recibir las emisiones de televisión digital de la ORF. Ahora bien, se deduce que esa modificación normativa se limitó a tomar en consideración las innovaciones tecnológicas que entretanto se habían producido, sin modificar el hecho imponible de los derechos de programa con respecto a cómo era en la fecha de adhesión de la República de Austria a la Unión. Por tanto, el Tribunal estima que los arts. 2.1.c) y 378.1 de la Directiva del IVA, en relación con el art. 151.1 y el anexo XV del Acta de adhesión, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la República de Austria someta al IVA una actividad de radiodifusión pública, financiada mediante una tasa legal que debe abonar toda persona que utilice un equipo receptor de radiodifusión en el interior de un edificio situado en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre del organismo público de radiodifusión de que se trate, con independencia de que la actividad de radiodifusión pública en cuestión esté o no comprendida en el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» a efectos del citado art. 2.1.c) de la Directiva del IVA.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 1, 2 y 378.

### PONENTE:

*Don D. Gratsias.*

En el asunto C-249/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 16 de marzo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de abril de 2022, en el procedimiento entre

**BM**

y

**Gebühren Info Service GmbH (GIS),**

con intervención de:

**Bundesministerium für Finanzen,**

**Österreichischer Rundfunk,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. F. Biltgen. M. Ilešić, I. Jarukaitis y D. Gratsias (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretaria: Sra. M. Siekierzyńska, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de febrero de 2023;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BM, por la Sra. F. List, Rechtsanwältin, y el Sr. W. List, Rechtsanwalt;
- en nombre de Gebühren Info Service GmbH (GIS), por el Sr. S. Lenzhofer, Rechtsanwalt;
- en nombre de Österreichischer Rundfunk, por los Sres. T. Wenger y H. Wollmann, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno austriaco, por los Sres. A. Posch, F. Koppensteiner y B. Kuder, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno danés, por las Sras. J. F. Kronborg y V. Pasternak Jørgensen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. R. Bénard, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaite y el Sr. B. Martenczuk, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 2023;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 378, apartado 1, 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»), en relación con el artículo 151, apartado 1, y el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1; en lo sucesivo, «Acta de adhesión»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BM y Gebühren Info Service GmbH (GIS), relativo a una solicitud de BM dirigida a la devolución por GIS del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicado a los derechos de programa correspondientes al período comprendido entre el 1 de octubre de 2013 y el 31 de octubre de 2018.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

#### ***Acta de adhesión***

3. El artículo 151, apartado 1, del Acta de adhesión dispone:

«Los actos que figuran en la lista del anexo XV de la presente Acta se aplicarán respecto de los nuevos Estados miembros en las condiciones previstas en dicho anexo.»

4. El anexo XV del Acta de adhesión contiene una parte IX, titulada «Fiscalidad», cuyo punto 2 tiene el siguiente tenor:

«377 L 0388: [Directiva] 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, [Sexta Directiva] en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO [1997, L 145], p. 1; EE 09/01, p. 54]), modificada por:

– 394 L 0005: Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994 (DO [1994, L 60], p. 16).

Austria

[...]

h) A efectos de la aplicación de la letra a) del apartado 3 del artículo 28, la República de Austria podrá gravar:

[...]

– las operaciones enumeradas en el punto 7 del anexo E.

[...]»

*Directiva del IVA*

5. La Directiva 77/388 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») fue derogada mediante el artículo 411, apartado 1, de la Directiva del IVA. Con arreglo al apartado 2 de dicho artículo, las referencias a la Sexta Directiva se entenderán como referencias a la Directiva del IVA y deberán leerse conforme a la tabla de correspondencias que figura en el anexo XII de esta última Directiva.

6. El artículo 1, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:

«La presente Directiva regula el sistema común del [IVA].»

7. En virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

8. Según la tabla de correspondencias que figura en el anexo XII de la Directiva del IVA, el artículo 132, apartado 1, letra q), de dicha Directiva se corresponde con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva. A su tenor, los Estados miembros eximirán «las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión».

9. El artículo 370 de la Directiva del IVA, que se corresponde con el artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, dispone:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en la parte A del anexo X, podrán seguir gravándolas.»

10. El artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA, que se corresponde con el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta de adhesión, establece:

«Austria podrá seguir gravando las operaciones que figuran en el punto 2 de la parte A del anexo X.»

11. El anexo X, parte A, punto 2, de la Directiva del IVA se refiere a las «actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial». Estas actividades estaban anteriormente contempladas en el anexo E, punto 7, de la Sexta Directiva.

**Derecho austriaco**

RGG

**12.** A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (Ley Federal relativa a la Recaudación de Tasas de Radiodifusión) (BGBl. I, 159/1999), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «RGG»), toda persona que utilice un equipo receptor de radiodifusión en el interior de un edificio deberá abonar la tasa prevista en el artículo 3 de la RGG (en lo sucesivo, «tasa de radiodifusión»). La tenencia de un equipo receptor de radiodifusión operativo se equipara a su utilización.

**13.** El artículo 4, apartado 1, de la RGG establece que la recaudación de la tasa de radiodifusión y de cualesquiera otros tributos y retribuciones relacionados con esta incumbe a GIS, que es asimismo competente para pronunciarse sobre las solicitudes de exención en esta materia.

## ORF-G

**14.** En virtud de su artículo 1, apartado 1, la Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (Ley Federal de Österreichischer Rundfunk) (BGBl. 379/1984), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. I, 55/2014) (en lo sucesivo, «ORF-G»), instituyó una fundación de Derecho público denominada «Österreichischer Rundfunk (ORF)».

**15.** El artículo 31 de la ORF-G, que lleva por título «Derechos de programa», dispone lo siguiente en sus apartados 1, 10 y 17:

«(1) Toda persona tendrá la facultad de recibir las emisiones radiofónicas o televisivas de la [ORF] a cambio del abono continuado de derechos de programa (derechos radiofónicos, derechos televisivos). El importe de los derechos de programa será fijado por el consejo de la fundación a petición del director general. [...]

[...]

(10) Los derechos de programa se devengarán con independencia de la frecuencia y calidad de las emisiones o de su recepción, siempre que el lugar de recepción del usuario (artículo 2, apartado 1, de la RGG) se encuentre en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre (analógica o DVB-T) de los programas de la [ORF] [...]. El inicio y la extinción de la obligación de abonar los derechos de programa, así como la exención de dicha obligación, se regirán por la normativa federal aplicable a las tasas de radiodifusión.

[...]

(17) Los derechos de programa se recaudarán al mismo tiempo que la tasa de radiodifusión y de la misma manera que esta; ningún otro modo de pago extinguirá la deuda.»

## UStG

**16.** El artículo 1 de la Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Ley Federal del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) (BGBl. 663/1994), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG 1994»), establece en su apartado 1:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las operaciones siguientes:

1. Las entregas y demás prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio nacional por un empresario en el ámbito de su empresa. La tributación no quedará excluida por la circunstancia de que la operación se realice en virtud de una disposición legal o administrativa o de que se considere realizada *ex lege*;

[...]».

**17.** El artículo 10 de la UStG 1994, titulado «Tipos impositivos», dispone:

«(1) El impuesto ascenderá al 20 % de la base imponible de cada operación gravada (artículos 4 y 5).

(2) El impuesto se reducirá al 10 % en los casos siguientes:

[...]

5. las prestaciones de las empresas de radiodifusión, siempre que den lugar al cobro de derechos radiofónicos y televisivos, así como las demás prestaciones de empresas de televisión por cable, en la medida en que consistan en la difusión simultánea, íntegra e inalterada de programas de radio y de televisión, nacionales y extranjeros, que se hagan accesibles al público a través de canales a cambio de una retribución que ha de abonarse de forma continuada;

[...]».

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

**18.** BM está registrada ante GIS como usuaria de servicios de radiodifusión en una zona cubierta por la radiodifusión digital terrestre de los programas de la ORF, cuya recepción es posible mediante una antena interior.

**19.** El 23 de octubre de 2018, BM solicitó a GIS la adopción de una resolución por la que se declarase el derecho de BM a la devolución de una cantidad total de 100,57 euros, correspondiente al IVA pagado sobre los derechos de programa adeudados por BM con arreglo al artículo 31, apartado 1, de la ORF-G durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2013 y el 31 de octubre de 2018. En apoyo de su solicitud, BM alegó, en esencia, que la sujeción de los derechos de programa al IVA era contraria a la Directiva del IVA, interpretada a la luz de la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

**20.** Mediante su resolución, GIS denegó la solicitud de BM. Esta última interpuso ante el Bundesverwaltungsgericht (Tribunal Federal de lo Contencioso-Administrativo, Austria) un recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, que fue desestimado. BM ha recurrido esa sentencia en casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

**21.** El órgano jurisdiccional remitente expone que incumbe a GIS la recaudación tanto de la tasa de radiodifusión como de los derechos de programa. No obstante, mientras que la primera es adeudada por todo usuario que utilice o disponga de un equipo receptor de radiodifusión operativo, como un televisor o una radio, cualquiera que sea el lugar de recepción, los segundos, que son los únicos sometidos al IVA, solo se devengan si el lugar de recepción se encuentra en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre de los programas de la ORF.

**22.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente destaca que él mismo declaró, mediante sentencia de 4 de septiembre de 2008, que los derechos de programa solo se adeudaban si el interesado disponía de un equipo que permitiera recibir efectivamente los programas de la ORF. Ahora bien, en 2011, a raíz de dicha sentencia, se modificó el artículo 31, apartado 10, de la ORF-G, añadiéndose los términos «siempre que el lugar de recepción del usuario (artículo 2, apartado 1, de la RGG) se encuentre en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre (analógica o DVB-T) de los programas de la [ORF]». Según el órgano jurisdiccional remitente, de la exposición de motivos de dicha modificación se desprende que la posesión de un equipo técnico concreto que permita recibir los programas de la ORF, en su caso tras una mínima adaptación, como la adquisición de un módulo receptor de emisiones de televisión digital, es determinante para la obligación de abonar los derechos de programa. En cambio, cuando la recepción de los programas de la ORF requiera medidas complejas o costosas, no existe obligación de abonar esos derechos. De este modo, un usuario puede estar obligado a abonar únicamente la tasa de radiodifusión en caso de que disponga de un aparato de televisión o de radio que no esté situado en una zona de recepción terrestre de los programas de la ORF.

**23.** El órgano jurisdiccional remitente considera que las circunstancias del presente asunto difieren de las del que dio lugar a la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470). Por un lado, señala que en Derecho austriaco existe, en virtud de una ficción legal, una relación contractual de Derecho civil entre el usuario y la ORF.

**24.** Por otro lado, observa que los programas de la ORF están codificados y que su recepción requiere un módulo receptor conforme con las normas de la televisión digital (DVB-T, DVB-S o DVB-C) o la celebración de un contrato con un operador de televisión por cable que ofrezca en su paquete programas de la ORF. De este modo, cabe considerar que, mediante la adquisición de tal equipo o mediante la celebración de tal contrato, el usuario manifiesta su intención de hacer uso de la facultad de recibir los programas de la ORF, lo que da lugar al nacimiento de una relación jurídica entre él y la ORF. Basándose, por analogía, en la sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), el órgano jurisdiccional remitente entiende que la frecuencia con la que el usuario ve o escucha efectivamente los programas de la ORF no es pertinente a este respecto.

**25.** Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente expone que, con anterioridad a la adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, el Derecho tributario austriaco ya preveía la aplicación de un IVA con un tipo reducido a las prestaciones de las empresas de radiodifusión, siempre que esas prestaciones dieran lugar al cobro de derechos radiofónicos y televisivos. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, de los documentos relativos a las negociaciones de adhesión de la República de Austria a la Unión se desprende que el objetivo de la excepción acordada a la República de Austria en virtud del anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), del Acta de adhesión consistía en autorizar a la República de Austria a mantener dicha tributación tras su adhesión a la Unión.

**26.** En este contexto, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe considerarse que una contraprestación como los derechos de programa de la ORF austriaca, que el propio organismo público de radiodifusión fija para financiar su funcionamiento, habida cuenta de la disposición de Derecho primario del artículo 151, apartado 1, en relación con el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta [de adhesión], constituye una contraprestación en el sentido del artículo 2, en relación con el artículo 378, apartado 1, de la Directiva [del IVA]?»

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que los derechos de programa de la ORF allí mencionados constituyen una contraprestación en el sentido de la Directiva [del IVA], en la medida en que también están obligados a pagarlos las personas que, aunque disponen de un receptor de radio en un edificio al que la ORF suministra sus programas por vía terrestre, no pueden recibir dichos programas de la ORF por no disponer del módulo receptor necesario?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

**27.** Con carácter preliminar, conviene recordar que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones que se le planteen (sentencia de 14 de septiembre de 2023, Volkswagen Group Italia y Volkswagen Aktiengesellschaft, C-27/22, EU:C:2023:663, apartado 79 y jurisprudencia citada).

**28.** En el caso de autos, el litigio principal trae causa de una solicitud, presentada ante GIS, relativa a la devolución del IVA aplicado a los derechos de programa de la ORF que se abonaron supuestamente en contra del Derecho de la Unión y, en concreto, de lo dispuesto en la Directiva del IVA. De la petición de decisión prejudicial se desprende asimismo que, aun cuando, según el tenor de las cuestiones prejudiciales planteadas, el órgano jurisdiccional remitente se centra específicamente en el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», mencionado de forma expresa en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, pero no en el artículo 378, apartado 1, de la misma Directiva, dicho órgano jurisdiccional desea obtener, en definitiva, de manera más general, una respuesta del Tribunal de Justicia acerca de la compatibilidad del IVA pagado de ese modo con las disposiciones de la Directiva del IVA, en particular habida cuenta de la excepción prevista en el referido artículo 378, apartado 1, que permite a la República de Austria seguir gravando determinadas operaciones.

**29.** En estas circunstancias, procede considerar que, mediante sus cuestiones prejudiciales, que conviene examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra c), y 378, apartado 1, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 151, apartado 1, y el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta de adhesión, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la República de Austria someta al IVA una actividad de radiodifusión pública, financiada mediante una tasa legal que debe abonar toda persona que utilice un equipo receptor de radiodifusión en el interior de un edificio situado en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre del organismo público de radiodifusión de que se trate.

**30.** Para comenzar, ha de recordarse que la Directiva del IVA establece un sistema común del IVA basado, en particular, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 30 y jurisprudencia citada).

**31.** De este modo, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que pertenece al título I de esta, rubricado «Objeto y ámbito de aplicación», estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

**32.** A este respecto, conforme a reiterada jurisprudencia, las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el cual se haya pactado un precio o un contravalor. Así pues, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, dichas prestaciones no están sujetas al IVA (sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 20 y jurisprudencia citada).

**33.** De ello se deduce que una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c) de la Directiva del IVA y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe 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. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», a efectos del citado artículo 2, apartado 1, letra c), supone

la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartados 21 y 22 y jurisprudencia citada).

**34.** Cuando una actividad se califica de operación realizada «a título oneroso» a efectos de esa disposición, queda comprendida, como tal, en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA. En cambio, una actividad que no reciba tal calificación no está incluida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartados 34 y 36).

**35.** Si bien el artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva del IVA prevé, por su parte, la exención de las «actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión», esta disposición solo resulta aplicable a condición de que tales actividades estén «sujetas al IVA», a efectos del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, y no puede interpretarse de tal modo que amplíe el ámbito de aplicación de esa Directiva, definido en el referido artículo 2 (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 32).

**36.** Sin embargo, el artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA, que refleja el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta de adhesión, permite a la República de Austria establecer excepciones a las citadas disposiciones, otorgando a dicho Estado miembro la facultad de seguir gravando las operaciones que figuran en el anexo X, parte A, punto 2, de la Directiva del IVA, el cual contempla las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión.

**37.** En efecto, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el mantenimiento de este régimen excepcional refleja el carácter progresivo y aún parcial de la armonización de las legislaciones nacionales en materia de IVA. Todavía no se ha alcanzado la armonización prevista, en la medida en que existen disposiciones de excepción, como el artículo 378 de la Directiva del IVA, que autorizan a los Estados miembros a seguir manteniendo determinadas disposiciones de su legislación nacional que, de no mediar tales autorizaciones, serían incompatibles con dicha Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, apartado 48 y jurisprudencia citada).

**38.** Dicho lo anterior, la facultad prevista en el artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA se concede con carácter excepcional, en aplicación del artículo 151, apartado 1, y el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta de adhesión, siempre y cuando concurren los requisitos previstos en dichas disposiciones. Por lo tanto, procede examinar el alcance de esta excepción para determinar si el impuesto controvertido en el litigio principal está comprendido en su ámbito de aplicación.

**39.** Para la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión, ha de tenerse en cuenta no solo el tenor de esta, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

**40.** Por otro lado, según reiterada jurisprudencia, cuando una disposición del Derecho de la Unión pueda ser objeto de varias interpretaciones, deberá darse prioridad a la que permita garantizar su eficacia (sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 41 y jurisprudencia citada).

**41.** En el caso de autos, por lo que respecta al tenor del artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA, tal y como se desprende del apartado 36 de la presente sentencia, dicha disposición, en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de la misma Directiva, autoriza a la República de Austria a «seguir gravando» las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión.

**42.** Por lo tanto, a tenor de dicha disposición, la República de Austria solo está autorizada a mantener un sistema de tributación de las mencionadas actividades que ya existía previamente, y no a introducir una nueva tributación de esas actividades (véase, por analogía, la sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, apartado 31 y jurisprudencia citada).

**43.** En la medida en que la citada disposición hace referencia expresa a la tributación de tales actividades por la República de Austria en la fecha de su adhesión a la Unión, es preciso que, tras esa fecha, se hayan mantenido sustancialmente inalteradas las características de dicha tributación para que esta continúe amparada por la excepción prevista en el artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA.

**44.** A este respecto, de los datos facilitados al Tribunal de Justicia se desprende que la normativa nacional que establece los derechos de programa fue modificada en 2011, de modo que, actualmente, esos derechos deben

abonarse siempre que el lugar de recepción del usuario se encuentre en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre de los programas de la ORF, aun cuando el usuario no haya llevado a cabo la adaptación mínima de su equipo necesaria para poder recibir las emisiones de televisión digital de la ORF.

**45.** Ahora bien, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se deduce que esa modificación normativa se limitó a tomar en consideración las innovaciones tecnológicas que entretanto se habían producido, sin modificar el hecho imponible de los derechos de programa con respecto a cómo era en la fecha de adhesión de la República de Austria a la Unión.

**46.** Por cuanto se refiere al objetivo del artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA, tal y como se desprende del anexo XII de esta, dicha disposición tiene por finalidad aplicar la excepción acordada a la República de Austria en virtud del artículo 151, apartado 1, del Acta de adhesión, en relación con el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, de la misma Acta. Pues bien, de la documentación relativa a las negociaciones previas a la adhesión de la República de Austria a la Unión, invocada por GIS, la ORF, la República de Austria y la Comisión Europea, se desprende que la República de Austria había solicitado acogerse a una excepción que le permitiera seguir sometiendo al IVA las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión, y que los Estados miembros de la Unión accedieron a esa solicitud.

**47.** Los datos mencionados en los apartados 41 a 46 de la presente sentencia llevan a interpretar el artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA, en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de esta, en el sentido de que dicha disposición permite a la República de Austria seguir sometiendo al IVA los derechos de programa.

**48.** Esta interpretación es, además, la única que permite garantizar la eficacia de dicha disposición, de conformidad con la jurisprudencia citada en el apartado 40 de la presente sentencia.

**49.** En efecto, de la resolución de remisión se desprende que la República de Austria, en la fecha de su adhesión a la Unión, sometía al IVA las actividades que no tuvieran carácter comercial llevadas a cabo por el organismo público de radiotelevisión, aplicando dicho impuesto a los derechos de programa. Por lo tanto, en la medida en que el artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA solo autoriza a la República de Austria a «seguir gravando» tales actividades, y no a introducir una nueva tributación, interpretar dicha disposición en el sentido de que no autoriza la aplicación del IVA a los derechos de programa privaría de sentido a la referida disposición.

**50.** Esta apreciación no se desvirtúa por la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartado 32, mediante la cual el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, de contenido idéntico al del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva del IVA, prevé la exención de las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión únicamente a condición de que tales actividades estén «sujetas al [IVA]», a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 2 de la Directiva del IVA, y que, por tanto, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva no puede interpretarse de tal modo que amplíe el ámbito de aplicación de esta última Directiva.

**51.** A este respecto, basta con recordar que, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), el Tribunal de Justicia no tenía que interpretar una disposición de excepción como, en el caso de autos, el artículo 378, apartado 1, de la Directiva del IVA. Pues bien, por su propia naturaleza, este tipo de disposiciones establecen excepciones al ámbito de aplicación de la normativa de la que forman parte. En efecto, la tributación permitida por esa disposición no constituye una tributación armonizada que sea parte integrante del régimen del IVA, tal como lo organiza la Directiva del IVA. Al contrario, la facultad prevista en dicha disposición permite a la República de Austria mantener su normativa relativa a la tributación de los servicios de que se trata, sin que las diferencias que puedan resultar entre ella y otros Estados miembros sean contrarias al Derecho de la Unión (véanse, por analogía, las sentencias de 7 de diciembre de 2006, Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, apartado 52 y jurisprudencia citada, y de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, apartados 46 y 50).

**52.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 2, apartado 1, letra c), y 378, apartado 1, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 151, apartado 1, y el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta de adhesión, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la República de Austria someta al IVA una actividad de radiodifusión pública, financiada mediante una tasa legal que debe abonar toda persona que utilice un equipo receptor de radiodifusión en el interior de un edificio situado en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre del organismo público de radiodifusión de que se trate, con independencia de que la actividad de radiodifusión

pública en cuestión esté o no comprendida en el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» a efectos del citado artículo 2, apartado 1, letra c).

## Costas

**53.** 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 Quinta) declara:

**Los artículos 2, apartado 1, letra c), y 378, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 151, apartado 1, y el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la República de Austria someta al impuesto sobre el valor añadido una actividad de radiodifusión pública, financiada mediante una tasa legal que debe abonar toda persona que utilice un equipo receptor de radiodifusión en el interior de un edificio situado en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre del organismo público de radiodifusión de que se trate, con independencia de que la actividad de radiodifusión pública en cuestión esté o no comprendida en el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» a efectos del citado artículo 2, apartado 1, letra c).**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.