

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00360/2018/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/10/2021**

Asunto:

IVA. Hecho imponible. Servicios de servicios de radio y televisión prestados por entes públicos financiados mediante subvenciones de la Administración Pública territorial de la que dependen. Derecho a la deducción. CAMBIO DE CRITERIO.

Criterio:

Los servicios de radio y televisión prestados por entes públicos, que son financiados mediante subvenciones de la Administración Pública territorial de la que dependen, sin que los usuarios satisfagan cantidad alguna por tales servicios, no constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. En consecuencia, están fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Conforme a lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, que trata un supuesto similar al planteado en la reclamación, no existe relación jurídica alguna entre el proveedor de los servicios y los telespectadores en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre estos servicios de comunicación audiovisual y la subvención abonada por la Comunidad Autónoma. No constituyen, por tanto, prestaciones de servicios realizadas a título oneroso y no cabe exigir IVA por estas operaciones.

En la medida en que la entidad realiza tanto operaciones sujetas a IVA, tales como prestación de servicios de publicidad, y operaciones no sujetas a IVA, sólo puede deducir las cuotas de IVA soportadas en adquisiciones de bienes y servicios que se utilicen en operaciones sujetas y no exentas, mientras que las que correspondan a adquisiciones de bienes y servicios que se utilicen en operaciones no incluidas en el ámbito el impuesto no serán deducibles en ningún cuantía. En cuanto a las adquisiciones que se destinen indistintamente para ambos tipos de actividades, deberá establecerse un criterio de reparto que refleje la parte de las adquisiciones que sean realmente imputables a cada uno de los tipos de actividad.

Reitera criterio del RG 00-00364-2018 (20-10-2021).

CAMBIO DE CRITERIO. Modifica, junto con el RG 00-00364-2018 criterio de RG 00-02663-2014 (25/04/2017) , 00-00482-2017 (24/05/2017) , RG 00-00800-2017 (22-07-2020)

Nota: Como consecuencia del cambio de criterio, han sido eliminados de la base los criterios de las resoluciones RG 00-02663-2014 y 00-00482-2017 que seguían este mismo criterio, conservándose el del RG 00/00800/2017 para su contraste con el nuevo criterio.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

4
94

Conceptos:

Corporaciones de Derecho Público
Deducciones
Exenciones
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Precio/contraprestación
Subvenciones

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 20 de octubre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-00360-2018; 00-01682-2021

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: CORPORAC ARAGONESA DE RADIO Y TELEVISION - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	Fecha Interposición	Fecha Entrada
00-00360-2018	22/01/2018	24/01/2018
00-01682-2021	22/01/2018	24/01/2018

Las citadas reclamaciones económico-administrativas se interponen contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad **A02-...6**, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2016.
- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad **A02-...4**, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2017.

SEGUNDO.- En relación con la entidad CORPORACIÓN ARAGONESA DE RADIO Y TELEVISIÓN, el 29 de mayo de 2017 se inician por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón actuaciones de comprobación e investigación relativas a los períodos 01 a 12/2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter general. El 9 de agosto de 2017 se notifica a la entidad, en su condición de representante del Grupo IVA **a/17**, comunicación de ampliación de actuaciones inspectoras por los períodos 01 a 06/2017, con carácter general.

Como consecuencia de las actuaciones realizadas, el 30 de octubre de 2017 se formaliza acta de disconformidad **A02-...6**, correspondiente al ejercicio 2016. El acuerdo de liquidación se dicta el 21 de diciembre de 2017 y del mismo resulta una deuda tributaria de 325.999,32 euros.

Los hechos y fundamentos jurídicos de la regularización practicada son los siguientes:

- CORPORACIÓN ARAGONESA DE RADIO Y TELEVISIÓN es una Entidad de Derecho Público creada por Ley 8/1987, de 15 de abril, que le atribuye la gestión de los servicios de radio y televisión en la Comunidad Autónoma de Aragón. En este contexto, la entidad presta servicios a las sociedades participadas TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA (a las que corresponde la realización y, en su caso, comercialización de toda actividad de producción, edición y difusión de canales de radio, televisión y servicios de información), correspondientes a la refacturación de servicios de gestión y de administración, y recibe aportaciones del Gobierno de Aragón en concepto de subvenciones de capital y subvenciones de explotación, destinadas tanto a la propia CORPORACIÓN como a las sociedades participadas.

- En sus autoliquidaciones del ejercicio 2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad declara como bases imponibles del impuesto devengado las correspondientes a la prestación de servicios a las sociedades participadas y deduce la totalidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas en el desarrollo de su actividad.

- La Inspección considera que la entidad presta a la Comunidad Autónoma de Aragón servicios de dirección y control de las sociedades encargadas de prestar los servicios de radio y televisión, por la que percibe una contraprestación en forma de subvenciones. Se trata de una actividad plenamente sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido a la que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8.º de Ley 37/1992. En la medida en que dichas transferencias o aportaciones constituyen la contrapartida del servicio prestado, deben formar parte de la base imponible del impuesto, en aplicación del criterio expresado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 25 de abril de 2017, 00/02663/2014, y de 24 de mayo de 2017, 00/00482/2017.

El acuerdo de liquidación se notifica al obligado tributario el 21 de diciembre de 2017.

Respecto a la comprobación de los períodos 01 a 06/2017, en fecha 6 de octubre de 2017 se formalizan diligencias del grupo de entidades **A04-...3** y **A04-...1** relativas, respectivamente, a TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y de RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA, sociedades dependientes del Grupo IVA **a/17**. Asimismo, el 30 de octubre de 2017 se formaliza acta de disconformidad **A02-...4** correspondiente a la comprobación del Grupo.

El acuerdo de liquidación se dicta el 21 de diciembre de 2017 y del mismo resulta una deuda tributaria de 1.181.681,98 euros. La

regularización relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido de la CORPORACION es coincidente con la descrita respecto del ejercicio 2016. En cuanto a las entidades dependientes TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA, prestadoras de servicios de radiodifusión y televisión, comercialización, producción, comunicación y otras análogas, que financian su actividad con ingresos procedentes de la Comunidad Autónoma de Aragón a través de la CORPORACIÓN y, en menor medida, con ingresos facturados a otras personas y entidades por la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, se pone de manifiesto que declaran exclusivamente como bases imponibles del impuesto devengado las correspondientes a la prestación de servicios de publicidad, comercialización y venta de sus productos, y deducen la totalidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas en el desarrollo de su actividad.

La Inspección considera que las citadas entidades prestan servicios de televisión y de radio como meras entidades instrumentales carentes de prerrogativas de poder público, en cumplimiento de las directrices fijadas por la Comunidad Autónoma a través de la CORPORACIÓN, y que su actividad tiene el carácter de económica, sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que perciben una contraprestación de la Comunidad Autónoma. Por tanto, también forman parte de la base imponible del impuesto las aportaciones percibidas de la Comunidad Autónoma de Aragón con cargo a sus presupuestos, por lo que practica regularización consistente en el aumento de bases imponibles de IVA devengado correspondientes a las transferencias o aportaciones recibidas de la Comunidad Autónoma de Aragón para financiar la prestación de servicios de elaboración y emisión de programación de televisión y de radio públicas, al ser consideradas contraprestación de dichos servicios, en aplicación del criterio expresado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 25 de abril de 2017, 00/02663/2014, y de 24 de mayo de 2017, 00/00482/2017.

El acuerdo de liquidación se notifica al obligado tributario el 21 de diciembre de 2017.

TERCERO.- Disconforme con los acuerdos de liquidación descritos en el antecedente de hecho anterior, el 22 de enero de 2018 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

La reclamación fue posteriormente desglosada en las reclamaciones 00/00360/2018 y 00/01682/2021, cuya acumulación fue decretada por el Tribunal Central.

Las alegaciones formuladas por la reclamante se centran en la improcedencia de los acuerdos de liquidación por cuanto las aportaciones recibidas carecen del carácter de contraprestación y de subvención vinculada al precio, conforme a los siguientes motivos:

- La normativa de IVA vigente en los ejercicios objeto de inspección y la correspondiente a ejercicios anteriores confirman la actuación de la entidad, así como los criterios jurisprudenciales del TJUE sobre los conceptos de subvenciones vinculadas al precio y subvenciones de funcionamiento.

- Las sentencias Le Rayon d'Or y Saudaçor no alteran la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el concepto de subvención vinculada al precio y contraprestación, al responder a casos muy específicos y no mencionar siquiera las subvenciones de funcionamiento.

- Vigencia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las subvenciones-dotación o subvenciones de funcionamiento, como ha reconocido el Tribunal Supremo en sentencia de 15 de octubre de 2020.

CUARTO.- En relación con la cuestión planteada en la reclamación económico-administrativa formulada por la entidad, y habida cuenta de las dudas que se suscitaban respecto de la misma, este Tribunal, en sesión de 4 de octubre de 2018, acordó la elevación de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), con la consecuente suspensión del procedimiento económico-administrativo 00/00360/2018.

Con fecha 21 de enero de 2020, el TJUE dictó sentencia en el asunto C-274/14, Banco ..., S.A., concluyendo que los Tribunales Económico-administrativos no son «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, no obstante lo cual este hecho no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales.

Como consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Central entendió oportuno desistir del planteamiento de la cuestión prejudicial referida anteriormente.

El 2 de diciembre de 2020 el Tribunal Central dicta acuerdo de levantamiento de suspensión de la reclamación 00/00360/2018.

El 21 de diciembre de 2020 se notifica a la reclamante el trámite de puesta de manifiesto de ambas reclamaciones a efectos de la presentación de alegaciones, conforme al artículo 236 de la Ley 58/2003, General Tributaria, formulando la entidad en fecha 19 de abril de 2021 las alegaciones descritas en el antecedente de hecho anterior.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación impugnados.

CUARTO.- Como se indica en el antecedente de hecho segundo de la presente resolución, CORPORACIÓN ARAGONESA DE RADIO Y TELEVISIÓN es una entidad de derecho público creada mediante Ley 8/1987, de 15 de abril. La CORPORACIÓN tiene atribuida la gestión del servicio autonómico de radio y televisión, previendo el artículo 16 de la citada ley la realización de la gestión de los servicios públicos de radiodifusión y televisión a través de la creación de empresas públicas:

"1. La gestión de los servicios públicos de radiodifusión y televisión será realizada por una o varias empresas públicas que revestirán la forma de sociedades, regidas por el Derecho privado sin más excepciones que las previstas en la presente Ley.

2. Por la presente Ley, se autoriza a la Diputación General para la creación de las citadas empresas públicas en forma de sociedades

anónimas, previo informe del Consejo de Administración de la Corporación Aragonesa de Radio y Televisión.

Una vez creadas, la Corporación Aragonesa de Radio y Televisión requerirá la autorización de la Diputación General para la realización, en su caso, de operaciones de aumento o reducción del capital social, de transformación, fusión, escisión, disolución y liquidación de las sociedades o de cualesquiera otras operaciones de modificación estructural sobre las mismas.

Asimismo, se autoriza a la Diputación General para crear otras empresas, bajo la forma de sociedades anónimas, en las áreas de comercialización, producción, comunicación o en otras análogas, con el fin de conseguir una gestión eficaz.

3. El capital de las sociedades prestadoras de los servicios de radiodifusión y televisión será íntegramente suscrito y desembolsado por la Diputación General de Aragón a través de la Corporación Aragonesa de Radio y Televisión, que ostentará su titularidad, y no podrá enajenarse, hipotecarse, gravarse, pignorar, embargarse o cederse en cualquier forma onerosa o gratuita."

La financiación del servicio público de comunicación audiovisual se regula en el artículo 29 de la Ley 8/1987, que establece:

"1. La Corporación Aragonesa de Radio y Televisión se financiará con cargo a los ingresos y rendimientos de las actividades que realice y, en su defecto, a los presupuestos de la Comunidad Autónoma.

2. La financiación de sus sociedades se hará mediante la comercialización y venta de sus productos, participación en el mercado publicitario y los fondos consignados en los presupuestos de la Comunidad Autónoma."

El sistema de financiación se desarrolla en el contrato programa de 3 de abril de 2013 suscrito entre el Gobierno de Aragón y las entidades afectadas.

En virtud de escritura pública de 9 de marzo de 2005 otorgada por la Diputación General de Aragón se constituye la empresa pública TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA, creada mediante Decreto 13/2005, de 11 de enero, del Gobierno de Aragón, como sociedad unipersonal, bajo la forma jurídica de sociedad anónima, siendo socio único CORPORACIÓN ARAGONESA DE RADIO Y TELEVISIÓN. De acuerdo con el artículo 2 de sus Estatutos, tiene por objeto social:

"1.- (...) la gestión de los servicios de televisión de la Comunidad Autónoma de Aragón, mediante la producción y difusión simultánea de imágenes y sonidos (...), destinados al público en general con fines divulgativos, culturales, educativos, artísticos, informativos, comerciales, de mero recreo o publicitarios.

(...).

Serán su objetivos:

a) Atender a la más amplia audiencia, asegurando la máxima continuidad y cobertura geográfica, social y cultural.

b) Propiciar el acceso de todos a los distintos géneros de programación (...).

c) Fomentar la producción audiovisual aragonesa.

2.- Para la realización del objeto social, la sociedad podrá:

a) Adquirir, transmitir, constituir, modificar y extinguir toda clase de derechos sobre bienes muebles e inmuebles.

b) Proveerse de contenidos, ya sean de producción propia, a través de los medios de la Sociedad o complementados con otros ajenos, de producción asociada con otras empresas, de producción ajena, de adquisición en el mercado o mediante otro tipo de acuerdo.

c) Formalizar convenios con entidades públicas o privadas que operen exclusivamente o no en el sector de radiodifusión y televisión, de ámbito nacional, internacional o territorial, ya operen en la circunscripción de la Comunidad Autónoma de Aragón o de otras Comunidades Autónomas.

d) Crear o participar, previa autorización del Gobierno, y en las condiciones que se determine en cada caso, en otras empresas que operen en el sector de radiodifusión y televisión".

La entidad RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA es constituida mediante escritura pública de 9 de marzo de 2005 como sociedad unipersonal, bajo la forma jurídica de sociedad anónima, siendo socio único CORPORACIÓN ARAGONESA DE RADIO Y TELEVISIÓN. Respecto a su objeto social, dispone el artículo 2 de sus estatutos:

"1.- La Sociedad tendrá por objeto social la gestión de los servicios de radiodifusión de la Comunidad Autónoma de Aragón, mediante la producción y difusión de sonidos, a través de cualquier medio técnico, con destino al público en general con fines divulgativos, culturales, educativos, artísticos, informativos, comerciales, de mero recreo o publicitarios.

(...).

Serán su objetivos:

a) Atender a la más amplia audiencia, asegurando la máxima continuidad y cobertura geográfica, social y cultural.

b) Propiciar el acceso de todos a los distintos géneros de programación (...).

c) Fomentar la producción aragonesa en este medio de comunicación.

2.- Para la realización del objeto social, la sociedad podrá:

a) Adquirir, transmitir, constituir, modificar y extinguir toda clase de derechos sobre bienes muebles e inmuebles.

b) Proveerse de contenidos, ya sean de producción propia, a través de los medios de la Sociedad o complementados con otros ajenos, de producción asociada con otras empresas, de producción ajena, de adquisición en el mercado o mediante otro tipo de acuerdo.

c) Formalizar convenios con entidades públicas o privadas que operen exclusivamente o no en el sector de radiodifusión y televisión, de ámbito nacional, internacional o territorial, ya operen en la circunscripción de la Comunidad Autónoma de Aragón o de otras Comunidades Autónomas.

d) Crear o participar, previa autorización del Gobierno, y en las condiciones que se determine en cada caso, en otras empresas que operen en el sector de radiodifusión"

En el presente caso, se atribuye a TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN la gestión directa del servicio público de televisión y de radio de la Comunidad Autónoma de Aragón, incluyendo las funciones de comercialización, producción, comunicación y otras análogas, financiando su actividad con ingresos procedentes de la Comunidad Autónoma consignados en sus presupuestos y, en menor medida, con ingresos facturados a otras personas y entidades por la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios.

QUINTO.- Entrando en el análisis de las causas de la regularización, y como se expone en el antecedente de hecho segundo, en los acuerdos de liquidación impugnados la Inspección ha concluido que CORPORACIÓN ARAGONESA DE RADIO Y TELEVISIÓN, TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN prestan servicios de televisión y servicios de radiodifusión que constituyen actividad económica sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que perciben una contraprestación de la Comunidad Autónoma.

Como punto de partida, acudimos al estudio relativo a las sociedades mercantiles de capital íntegramente público (dependientes íntegramente de la administración territorial que las ha creado), realizado por el TJUE, en particular, en su sentencia de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Sudaçor.

En esta sentencia recuerda el TJUE (en relación a la no sujeción regulada en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE) 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). Para el TJUE, la condición de sociedad anónima no implica la exclusión del concepto de organismo de derecho público a efectos de la no sujeción, por lo que 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 Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en resoluciones de 8 de febrero de 2011, RG 00/03294/2006, y de 20 de noviembre de 2014, RG 00/01360/2011.

Asimismo, en su sentencia de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17, Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft, el TJUE concluye que no puede excluirse que una sociedad anónima pueda quedar encuadrada dentro del marco del supuesto de no sujeción, sino que habrá que analizar las circunstancias concurrentes relativas a su actividad, y expresamente antepone la constatación del carácter de actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE a la valoración de la procedencia de aplicar el supuesto de no sujeción. Así, se indica en el apartado 31 de la sentencia:

31. Mediante su tercera cuestión prejudicial, que procede analizar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso, sujeta al IVA en virtud de esta disposición, una actividad, como la controvertida en el litigio principal, consistente en la realización por parte de una sociedad de determinados cometidos públicos en virtud de un contrato celebrado entre esta sociedad y un municipio.

Tras concluir el Tribunal que, a salvo de la comprobación que deba hacer el órgano jurisdiccional remitente de los elementos de hecho pertinentes, constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso, sujeta al IVA en virtud de esta disposición, una actividad, como la controvertida en el litigio principal, señala en el apartado 43:

43. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta, que procede examinar de forma conjunta y en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la regla de no sujeción al IVA establecida en esa disposición no se aplica a una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la realización por parte de una sociedad de determinados cometidos públicos municipales en virtud de un contrato celebrado entre esta sociedad y un municipio, en el supuesto de que esta actividad constituya una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de esta Directiva.

Debemos, conforme a lo expuesto, comenzar analizando las actividades de prestación de servicios de televisión y de radio desarrolladas por la CORPORACIÓN, por TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y por RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA, a efectos de determinar si se trata de actividades económicas incluidas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 4 de la Ley de IVA establece la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen (apartado 1), entendiéndose realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional (apartado 2, letra a). Esta sujeción al IVA se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular (apartado 3).

Asimismo, de acuerdo con el artículo 5 se reputan empresarios o profesionales, a los efectos de la Ley del IVA, las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario (apartado uno, letra b); siendo actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Como se establece en el artículo 4 de la Ley del Impuesto, la sujeción al IVA se produce con independencia de los fines y resultados perseguidos en la actividad.

Así se ha manifestado también el TJUE en la citada sentencia de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Sudaçor, (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 Melyorációs Nonprofit Kft. y Lajvér Csapadékvízrendezési 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).

Asimismo, la antes citada sentencia del TJUE de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17, Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft, analiza las condiciones que debe reunir una actividad consistente en la realización por parte de una sociedad de determinados cometidos públicos en virtud de un contrato celebrado entre esta sociedad y un municipio para ser considerada prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA, ofreciendo el Tribunal criterios interpretativos, como la naturaleza permanente y continua de las prestaciones y de la compensación satisfecha por el municipio como contrapartida de las mismas

(apartado 36), la consideración de que la circunstancia de que dicha compensación se tije en su caso, 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 afecta en sí al carácter directo del vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida (apartado 37), como tampoco tiene efecto en dicho vínculo la circunstancia de que la realización de los cometidos públicos en cuestión venga impuesta al municipio por una norma jurídica (apartado 39).

En las referidas sentencias (así como en doctrina anterior del mismo TJUE) se dan unas nociones del concepto de actividad económica, estableciendo como condición esencial para la calificación de una actividad como prestación de servicios a título oneroso la existencia de una relación directa entre la prestación y la contrapartida recibida por el prestador, relación directa que queda acreditada cuando entre el prestador y el destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el prestador constituye el contravalor efectivo del servicio prestado.

La doctrina del vínculo directo entre prestación y contrapartida recibida por el prestador se encuentra asimismo recogida en la reciente sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, en la que se cuestiona la calificación como prestación de servicios a título oneroso del servicio de comunicación audiovisual prestado a usuarios de televisión pública por parte de Balgarska natsionalna televizija (en adelante, BNT), financiado mediante subvenciones estatales y sin que los usuarios tengan que pagar ninguna tarifa por la difusión de los programas.

Como se expone en los apartados 14 y siguientes de la sentencia, BNT es una persona jurídica, prestador público nacional de servicios de comunicación audiovisual a todos los ciudadanos búlgaros, cuya actividad se financia mediante una subvención con cargo al presupuesto estatal, destinada a la preparación, creación y difusión de emisiones nacionales y regionales, cuyo importe se determina sobre la base de un tanto alzado reglamentario por hora de programación, aprobado en Consejo de Ministros. Además, BNT recibe subvenciones con objetivos predeterminados, destinadas a la adquisición y renovación en profundidad de los activos inmovilizados. Por otra parte, la actividad de 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.

Es claro el paralelismo con el caso que analizamos en la presente resolución; la CORPORACIÓN es una entidad de derecho público creada mediante ley autonómica, que tiene atribuida la gestión del servicio autonómico de radio y televisión, que lleva a cabo a través de la creación de empresas públicas y cuya financiación se obtiene de los fondos consignados en los presupuestos de la Comunidad Autónoma y de la comercialización y venta de sus productos y de su participación en el mercado publicitario. Por su parte, TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA son creadas mediante Decreto del Gobierno de Aragón como sociedades unipersonales bajo la forma jurídica de sociedad anónima, cuyo objeto social es la gestión de los servicios de televisión y de radio de la Comunidad Autónoma de Aragón, destinados al público en general. La financiación de su actividad se obtiene mediante una cantidad a tanto alzado que le otorga la Comunidad Autónoma en concepto de subvención, determinada en sus presupuestos y, en menor medida, mediante ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad, patrocinio y ventas de sus productos.

La cuestión prejudicial relativa a la calificación del servicio de comunicación audiovisual prestado por BNT como prestación de servicios a título oneroso es analizada en la sentencia en los siguientes términos:

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 Comunicações e Multimédia, 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 no dan 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 y 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 disfrutan de 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.

Vemos que el TJUE declara que entre el proveedor público nacional y los telespectadores no existe relación jurídica en cuyo marco se produzca el intercambio de prestaciones recíprocas, dado que el servicio de televisión es financiado por el Estado mediante una subvención y no da lugar al pago de ninguna tasa por los telespectadores, y tampoco reconoce ningún vínculo directo entre los servicios de comunicación audiovisual y la subvención estatal.

Conviene en este punto hacer referencia nuevamente a la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central contenida, entre otras, en resoluciones de 15 de abril de 2017, RG 00/02663/2014, 14 de mayo de 2017, RG 00/00482/2017, y 21 de marzo de 2018, RG 00/00315/2015, fundamentadas en los pronunciamientos del TJUE en las sentencias de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, Sudaçor, de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17, Nagyszénás, y de 2 de junio de 2016, asunto C-263/15, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. En dichas resoluciones se analiza la existencia de relación directa entre la prestación y la contraprestación, necesaria para que sea posible concluir la existencia de una actividad económica, en el ámbito de prestaciones de servicios de comunicación audiovisual por parte de operadores públicos. Así, el Tribunal Central diferencia y concreta las distintas prestaciones de servicios que se llevan a cabo por 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, recuerda el Tribunal Central en las citadas resoluciones 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 tiene tal condición, salvo prueba en contrario, aquél que esté obligado a efectuar el pago de la contraprestación.

Atendiendo a los pactos o contratos existentes entre el Ente Público y la entidad que presta materialmente el servicio, deduce el Tribunal Central dos supuestos diferentes:

- a) El Ente Público encomienda al prestador la prestación del servicio, de manera que será el empresario el que lo preste en nombre propio y por su cuenta y riesgo, reservándose la Administración de la que depende la sociedad las prerrogativas de poder público.
- b) El Ente Público realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales, pero la prestación "material" del mismo la efectúa una empresa que actúa para el Ente, percibiendo de éste, a cambio una determinada contraprestación, unas cantidades para ello.

Con base en lo anterior, este Tribunal Económico Administrativo Central ha considerado en las resoluciones citadas (teniendo en cuenta que los servicios se prestan en el ámbito de una Comunidad Autónoma):

- Que la Comunidad Autónoma presta a los ciudadanos el servicio público de televisión y radio. Los destinatarios de tales prestaciones son los ciudadanos, esto es, quienes ostentan la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica), en la que la Comunidad Autónoma es la deudora y el servicio constituye la prestación. Y todo ello con independencia de cómo la Comunidad Autónoma instrumenta o lleva a cabo la prestación que, en este caso, se efectúa mediante una sociedad mercantil, dependiente de un Ente Público y, por tanto, íntegramente participada por el sector público.

- Por otra parte, dicha entidad creada por la Comunidad Autónoma presta el servicio a esta Comunidad Autónoma. En esta operación el destinatario es la Comunidad Autónoma, acreedora en la obligación y quien se obliga a pagar la cantidad acordada.

- La Comunidad Autónoma realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales (ciudadanos). Cuestión distinta es que la prestación material del servicio se efectúa por una empresa mercantil que actúa para la Comunidad Autónoma.

Concluye el Tribunal que existe una prestación de servicios de la Comunidad Autónoma a los ciudadanos, y otra de la sociedad pública a la Comunidad Autónoma. Para que la sociedad pública pueda llevar a cabo estas prestaciones de servicios, la Comunidad Autónoma le da los recursos económicos necesarios para ello, debiendo analizarse si estas cantidades tienen la naturaleza de contraprestación a los efectos que se pretenden. La conclusión a la que se llega en dichas resoluciones es que la entidad realiza una actividad económica por la que percibe una contraprestación de la Comunidad Autónoma, y que además dichas cantidades deberán formar parte de la base imponible del IVA de los servicios prestados, por aplicación del artículo 78 de la Ley del Impuesto.

Frente al planteamiento expuesto, el TJUE, en su sentencia de 16 de septiembre de 2021, se centra en la prestación de servicios de televisión por parte del proveedor público nacional búlgaro BTN cuyo destinatario es el conjunto indeterminado de telespectadores potenciales, concluyendo que no existe relación jurídica alguna entre dicho proveedor y los telespectadores (no existe relación contractual o negocio jurídico) en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre estos servicios de comunicación audiovisual y la subvención estatal concedida para su financiación, que consiste en una cantidad reglamentaria a tanto alzado por hora de programación, 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.

En la sentencia del TJUE de 22 de junio de 2016, Ceský rozhlas, C-11/15, citada en la de 16 de septiembre de 2021, se plantea la calificación como prestación de servicios a título oneroso del servicio público de radiodifusión prestado por una sociedad creada por ley estatal, cuya actividad se financia por medio de una tasa radiofónica exigible a propietarios o usuarios de receptores de radio en determinadas condiciones, con independencia de que los servicios prestados por el operador público de radio sean utilizados o no. Concluye el TJUE que entre el prestador del servicio de radiodifusión pública controvertido y las personas sujetas a la tasa radiofónica no existe ninguna relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre el servicio de radiodifusión pública y la tasa. En cuanto a la alegación del Gobierno checo respecto a la existencia de una relación jurídica triangular, señala el TJUE:

29. Esta interpretación no se desvirtúa por la alegación del Gobierno checo de que la situación controvertida en el litigio principal tiene la particularidad de implicar una relación jurídica triangular, en el marco de la cual el Estado checo confía a Ceský rozhlas una misión de interés general, consistente en la prestación de un servicio de radiodifusión pública, y le garantiza una retribución a través de una tasa impuesta por la ley a los destinatarios del servicio.

30. A este respecto, basta con señalar que, aun suponiendo que exista tal relación jurídica triangular, no sólo no existe ningún vínculo directo entre el servicio de radiodifusión pública prestado por Ceský rozhlas y la tasa, tal y como se ha señalado en el apartado 23 de la presente sentencia, sino que dicha tasa, como se desprende de sus características, descritas en el apartado 25 de la presente sentencia, no constituye el pago de un precio por ese servicio.

Ante la aludida coincidencia esencial en los hechos y las circunstancias planteados en la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, y los analizados en la presente resolución, se impone la aplicación de los criterios determinados por el TJUE, por lo que debemos concluir que la actividad de prestación de servicios de televisión y de radio por parte de la CORPORACIÓN a través de las empresas públicas TELEVISIÓN AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA y de RADIO AUTONÓMICA DE ARAGÓN SA, proveedores públicos de ámbito autonómico, destinados al público con carácter general, financiada por la Comunidad Autónoma de Aragón por medio de subvenciones, sin que los usuarios satisfagan cantidad alguna por tales servicios, no constituye una prestación de servicios a título oneroso sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La anterior conclusión supone un cambio de criterio respecto de la doctrina de este Tribunal Central contenida en las resoluciones de 15 de abril de 2017, RG 00/02663/2014, 14 de mayo de 2017, RG 00/00482/2017, y 22 de julio de 2020, RG 00/00800/2017 y RG 00/0236/2018.

SEXTO.- A partir de la conclusión alcanzada en el fundamento de derecho anterior, corresponde determinar el alcance del derecho a deducir el IVA soportado por las entidades, pues realizan indistintamente operaciones sujetas al impuesto y otras que no lo están.

Acudimos a lo señalado al respecto por el TJUE en su sentencia de 16 de septiembre de 2021:

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, Bastová, 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 prorata 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, Secureta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 30), tales actividades deben excluirse del cálculo de la prorata 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).

155. A este respecto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la determinación de los métodos y de los

55. En este respecto, es la jurisdicción del Tribunal de Justicia la que tiene la competencia para determinar si 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 efectúe 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.

Conforme a lo expuesto, las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios que se utilicen en prestaciones de servicios sujetas y no exentas (prestaciones de servicios a sociedades participadas, servicios de publicidad, patrocinio y ventas de productos) serán deducibles en su totalidad, mientras que las que correspondan a adquisiciones de bienes y servicios que se utilicen en operaciones no incluidas en el ámbito del impuesto (prestación de servicios de televisión y de radio) no serán deducibles en ninguna cuantía.

En cuanto a las adquisiciones que se destinen conjuntamente a ambos tipos de actividades, deberá establecerse un criterio de reparto que refleje objetivamente la parte de las adquisiciones y las correspondientes cuotas soportadas que sean realmente imputables a cada uno de los tipos de actividad, determinando conforme al mismo el importe de las cuotas deducibles, con respeto en todo caso al principio de prohibición de reformatio in peius.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.