

Fiscal

IVA: prestación de servicios públicos subvencionados sin destinatario concreto

La prestación de servicios públicos subvencionados en beneficio de la colectividad y, por tanto, sin destinatarios concretos no supone la existencia de una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 16 de septiembre del 2021 (as. C-21/20), analiza la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de un prestador público nacional de servicios de comunicación audiovisual búlgaro financiado, en parte, mediante subvenciones estatales —destinadas tanto a la preparación, creación y difusión de contenidos dirigidos a todos los telespectadores búlgaros como a objetivos predeterminados, tales como a la adquisición y renovación de activos inmovilizados— y, en parte, con ingresos propios procedentes de publicidad, patrocinio, donaciones y legados, intereses y otros ingresos complementarios relacionados con la actividad televisiva.

En ese contexto, mientras que el prestador público nacional de servicios de comunicación audiovisual entendió que no estaba sujeto al impuesto sobre el valor añadido por su actividad de difusión de emisiones de televisión, sino únicamente por su actividad de carácter «comercial», procedió a deducirse íntegramente el impuesto sobre el valor añadido soportado en las adquisiciones realizadas para dicha actividad y sólo parcialmente las cuotas soportadas por las adquisiciones que utilizaba indistintamente para actividades de carácter «comercial» y para las que no tenían tal carácter.

Diferente criterio mantuvo la Administración tributaria búlgara, al considerar que la entidad estaba sujeta al impuesto sobre el valor

añadido tanto respecto de su actividad publicitaria como en relación con su actividad de difusión de programas, si bien entendió que esta última estaba exenta. Además, entendió incorrecta la deducción efectuada por la entidad, dada la imposibilidad de concretar si las adquisiciones de los bienes origen de aquéllas estaban vinculadas o no a operaciones sujetas al impuesto. Según su criterio, sólo cabría la deducción total del impuesto soportado si las citadas adquisiciones pudiesen vincularse en exclusiva a actividades financiadas íntegramente con ingresos publicitarios y no mediante subvenciones procedentes del presupuesto del Estado, lo que, a su entender, no sucede en el caso de autos.

Presentada de ese modo la controversia, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía planteó varias cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así, en primer lugar, el tribunal de Luxemburgo dilucida si cabe o no entender que existe una prestación de servicios a título oneroso —en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c, de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido— en el caso de la actividad del proveedor público nacional de televisión consistente en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual —basados en la preparación, creación y difusión de emisiones nacionales y regionales—. Pues bien, respecto de esta cuestión, el tribunal realiza consideraciones relevantes, algunas de las cuales sintetizamos a continuación:

a) En primer lugar, el tribunal recuerda que la existencia de una prestación de servicios a título oneroso sujeta al impuesto implica la existencia de una relación jurídica entre prestador y destinatario en virtud de la cual quien efectúa la prestación recibe una retribución como contravalor efectivo del servicio individualizable que recibe el

destinatario. Partiendo de lo anterior, entiende que la existencia de servicios de comunicación audiovisual prestados por un proveedor público nacional, financiados por el Estado —mediante una subvención a tanto alzado por hora de programación independientemente del uso efectivo que haga el público de tales servicios, de la identidad de los usuarios e incluso del número concreto de telespectadores— y sin que los destinatarios —todos los potenciales telespectadores— abonen cantidad alguna no implica que haya una relación jurídica entre dicho proveedor y los telespectadores.

b) Por otra parte, el tribunal resuelve las dudas que el órgano jurisdiccional remitente planteaba basadas en el paralelismo que podría establecerse entre la situación controvertida en el litigio principal y la que dio lugar a la Sentencia de 27 de marzo del 2014, *Le Rayon d'Or* (as. C-151/13). Este fallo analizaba 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 con el fin de prestar servicios de asistencia a sus residentes, cantidad que en ese caso se calculaba teniendo en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. Pues bien, el tribunal declaró entonces que existía una relación directa entre las prestaciones de servicios de dichos establecimientos a sus residentes y la contraprestación recibida, por lo que dicho 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; por eso tales servicios se entendieron comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor

añadido. Además, en esa ocasión, el tribunal hizo una precisión importante al señalar que el vínculo directo entre la prestación de servicios y la contrapartida recibida no se entendería roto por el hecho de que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios en ese caso no fuera la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado.

Sin embargo, según afirma el tribunal, en el caso ahora analizado no cabe apreciar una relación análoga a la examinada en el fallo del 2014. Ahora, entre el Estado —que abona la subvención— y los telespectadores —que disfrutan de los servicios— no existe un vínculo jurídico, de forma que los servicios prestados no benefician a personas determinadas (cuya identidad o número no se tienen tampoco en cuenta a la hora de cuantificar la subvención a tanto alzado, únicamente relacionada con las horas de programación).

De acuerdo con todo lo anterior, el Tribunal de Justicia concluye que el artículo 2, apartado 1, letra c, de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido —con arreglo al cual estarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal— debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un proveedor público nacional de televisión consistente 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 del referido precepto.

Por otra parte, y teniendo en cuenta la conclusión anterior, de la que se deriva que la acti-

vidad objeto de controversia constituye una operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido —y no exenta, tal y como defendía la Administración tributaria búlgara—, el Tribunal de Justicia reformula las cuestiones prejudiciales planteadas en torno a la deducibilidad de cuotas soportadas. A este respecto —y tras recordar que lo relevante a efectos de aplicar el derecho a la deducción es la utilización de los bienes o servicios para las operaciones imponibles, independientemente de que los ingresos para su adquisición procedan de actividades económicas o de subvenciones—, el tribunal concluye que el artículo 168 de la citada directiva debe interpretarse en el sentido de que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el impuesto soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción, pero no para deducir las cuotas soportadas por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto. En ese entendimiento concluye que corresponde a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas soportadas entre las operaciones sujetas y aquellas que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de esta directiva dentro del respeto del principio de proporcionalidad.

A tenor de todo lo anterior, cuando un servicio público subvencionado se preste en beneficio de la colectividad y, por tanto, sin beneficiarios concretos, no cabe hablar de prestación de servicios al no existir vínculo jurídico entre el prestador del servicio y sus destinatarios. En este sentido cabe apuntar, además, que la Audiencia Nacional, por medio de su Sentencia de 23 de junio del 2021 (rec. núm. 527/2020), ya se había manifestado sobre esta cuestión al analizar, a efectos del artículo 78 de

la Ley 37/1992, el concepto de ‘subvenciones directamente vinculadas al precio’ y afirmar que las subvenciones concedidas a entidades públicas para la prestación de servicios de

radio y televisión no constituyen un precio o contraprestación que determine la existencia de una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.