

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 17 de marzo de 2016 (1)

Asunto C-11/15

Odvolací finanční reditelství

contra

Český rozhlas

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Superior Contencioso-Administrativo, República Checa)]

«Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Exención del impuesto — Actividades de los organismos públicos de radiotelevisión sin carácter comercial — Servicio público de radiodifusión — Financiación con cargo a tasas obligatorias — Calificación de la prestación de servicio»

Introducción

1. El sistema del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») se basa en un doble mecanismo: el pago del impuesto repercutido y la deducción del impuesto soportado. Este mecanismo permite que este impuesto sea neutral desde el punto de vista de los operadores económicos, ya que solo los consumidores soportan la carga financiera.

2. A fin de garantizar a la administración tributaria la percepción efectiva de las cantidades correspondientes, es preciso que la deducción se refiera únicamente a los bienes y servicios utilizados para los fines de una actividad sujeta al impuesto, de forma que el IVA soportado se deduzca del importe del IVA repercutido. En caso de que un sujeto pasivo realice indistintamente una actividad gravada y una actividad exenta, se aplicarán normas específicas para determinar la cuantía del IVA soportado que puede deducirse. La situación se complica aún más cuando el sujeto pasivo realiza, además, una actividad que no está sometida en absoluto al régimen del IVA, puesto que no tendrá el carácter de una actividad económica efectuada a título oneroso en el sentido de las disposiciones que regulan el régimen del IVA. El presente asunto ofrece la oportunidad de definir el alcance de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 (2) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establece:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

4. Con arreglo al artículo 13, punto A, apartado 1, letra q), de esta Directiva:

Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

q) las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial.»

5. De conformidad con el artículo 17, apartados 2, letra a), y 5, de la Sexta Directiva:

«2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[...].»

6. El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva prevé:

«La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

– en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

– en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del [punto A] del artículo 11.

[...]»

Derecho checo

7. El Derecho checo se adaptó a las disposiciones antes citadas de la Sexta Directiva mediante los artículos 2, apartado 1, 51, apartado 1, letra b), 72 y 76, apartados 1 y 2, de la Ley n.º 235/2004 del IVA (zákon ?. 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty).
8. En virtud de la Ley n.º 348/2005 sobre tasas de radio y televisión y por la que se modifican otras leyes (zákon ?. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o zm?n? n?kterých zákon?; en lo sucesivo, «Ley n.º 348/2005»), en su versión aplicable al litigio principal, se establecerá una tasa de radio para financiar los servicios checos de radiodifusión pública. Con arreglo al artículo 3 de esta Ley, el sujeto pasivo de la tasa de radio es la persona física o jurídica propietaria de un receptor de radio o la que, sin ser propietaria de un receptor de radio, posee o utiliza, por otro motivo jurídico, un receptor de radio durante al menos un mes. El artículo 7 de la misma Ley dispone que el sujeto pasivo pagará la tasa de radio al organismo de radiodifusión legal, ya sea directamente o por medio de una persona autorizada.
9. La actividad de radiodifusión financiada con cargo a la tasa de radio se considera en Derecho checo una actividad exenta de IVA.

Hechos del litigio principal, procedimiento y cuestión prejudicial

10. ?eský rozhlas es el organismo checo de radiodifusión pública creado mediante ley y financiado, en particular, con cargo a la tasa de radio establecida en virtud de la Ley n.º 348/2005.
11. Mediante declaraciones tributarias complementarias referidas al periodo transcurrido entre marzo y diciembre de 2006, ?eský rozhlas llevó a cabo un incremento adicional de su derecho a la deducción del IVA excluyendo del cálculo del coeficiente que se aplica para la deducción del IVA las prestaciones correspondientes a las tasas de radio que le habían sido abonadas y que había declarado en un principio exentas de IVA y, por tanto, sin derecho a deducción de este impuesto. A este respecto, ?eský rozhlas alegó que estas tasas no constituían la remuneración por el servicio público de radiodifusión prestado.
12. La autoridad tributaria no admitió la postura de ?eský rozhlas y, mediante liquidaciones complementarias, denegó la exclusión de dichas prestaciones del cálculo de la prorrata de deducción.
13. Tras la desestimación de su reclamación, ?eský rozhlas interpuso un recurso contra las resoluciones de la autoridad tributaria ante el M?stský soud v Praze (Tribunal municipal de Praga), que, mediante sentencia de 6 de junio de 2014, revocó dichas resoluciones.
14. La demandante en el litigio principal interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Superior Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye la actividad pública de radiodifusión, financiada con cargo a tasas legales obligatorias cuyo importe se establece por ley, sobre la base de la titularidad o posesión de aparatos receptores de radio, o del derecho a utilizarlos por otros motivos, una “prestación de servicios realizada a título oneroso” en el sentido del artículo 2, apartado 1 de la Sexta Directiva [...], que está exenta del IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de dicha Directiva, o una actividad no económica no sujeta al IVA en virtud del artículo 2 de la

Sexta Directiva a la que, por consiguiente, no se aplica la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de dicha Directiva?»

15. La resolución de remisión se recibió en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 13 de enero de 2015. Han formulado observaciones escritas las partes del litigio principal, los Gobierno checo, heleno y del Reino Unido, así como la Comisión Europea. ¿eský rozhlas, los Gobiernos checo y del Reino Unido, así como la Comisión, estuvieron representados en la vista celebrada el 17 de diciembre de 2015.

Análisis

16. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un organismo público de radiodifusión financiada con cargo a una tasa obligatoria cuyo importe se establece por ley y pagada sobre la base de la titularidad de un aparato receptor de radio constituye una actividad económica sujeta al IVA en virtud de esta disposición. En caso de respuesta afirmativa, dicha actividad debería quedar, lógicamente, exenta de IVA, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva.

17. No obstante, es preciso tener presente que esta cuestión se planteó en el marco de un litigio entre ¿eský rozhlas y la autoridad tributaria cuyo objeto es el derecho a la deducción del IVA soportado sobre los bienes o servicios adquiridos por la misma en relación con sus actividades. Por consiguiente, con el fin de facilitar una respuesta útil, el Tribunal de Justicia no puede pasar por alto este aspecto.

18. Por consiguiente, es preciso analizar, en primer lugar, el concepto de actividad realizada «a título oneroso» a que se refiere el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. No obstante, comenzaré por exponer, mediante algunas observaciones preliminares, las dudas planteadas por ¿eský rozhlas en sus observaciones escritas en relación con la pertinencia de la cuestión prejudicial para la solución del litigio principal.

Sobre la pertinencia de la cuestión prejudicial

19. En sus observaciones escritas, ¿eský rozhlas afirma que el litigio principal se refiere únicamente a la naturaleza de la tasa de radio. Ha de determinarse si dicha tasa puede calificarse de retribución por los servicios prestados por ¿eský rozhlas como organismo público de radiodifusión, cuestión a la que la sentencia recurrida en casación en el procedimiento principal ha dado una respuesta negativa. No obstante, según ¿eský rozhlas, el órgano jurisdiccional remitente, influido a este respecto por los argumentos de la parte demandante en el litigio principal, desnaturalizó el problema al solicitar al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca de si la actividad pública de radiodifusión como tal constituye una actividad sometida al régimen del IVA. Pues bien, según ¿eský rozhlas, esta cuestión no es pertinente, puesto que esta actividad puede financiarse igualmente con cargo a otros medios distintos de la tasa de radio.

20. No comparto las dudas planteadas por ¿eský rozhlas. Es evidente que corresponde al ordenamiento jurídico nacional de cada Estado miembro organizar la financiación de la actividad pública de radiodifusión, y que un tipo de tasa como la tasa de radio checa no puede cubrir todos los costes de esta actividad. Sin embargo, la formulación de la cuestión prejudicial, que se refiere a la «actividad pública de radiodifusión, financiada con cargo a tasas legales obligatorias cuyo importe se establece por ley», significa necesariamente que ésta se refiere a la actividad pública de radiodifusión *en la medida en que* está financiada con cargo a la tasa de radio.

21. Ahora bien, a fin de responder a la cuestión de si dicha actividad debe considerarse una

prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, resulta indispensable analizar la naturaleza de la tasa de radio. En efecto, debe determinarse si dicha tasa puede calificarse de remuneración por las prestaciones de ?eský rozhlas. Sin embargo, limitarse a este único análisis, como pretende ?eský rozhlas, resultaría insuficiente, dado que el litigio principal no se refiere en efecto a la naturaleza de la tasa de radio en sí, sino a la del alcance del derecho a deducir de ?eský rozhlas. Por lo tanto, considero que la cuestión prejudicial está formulada de manera totalmente pertinente.

Sobre el concepto de actividad realizada «a título oneroso»

22. Los criterios que permiten definir el carácter oneroso de una actividad emanan de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia. (3) Según esta jurisprudencia, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Por tanto, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. (4) De este modo, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, estas prestaciones no están sujetas al IVA. (5)

23. Por tanto, estos son los criterios que han de tenerse en cuenta al analizar el carácter de la actividad de radiodifusión financiada con cargo a una tasa como la tasa de radio controvertida en el litigio principal.

Relación entre ?eský rozhlas y los sujetos pasivos

24. Dado que la situación se analiza desde la perspectiva de la relación entre ?eský rozhlas y los sujetos pasivos de la tasa de radio, considero que la conclusión que se impone forzosamente es que la actividad de ?eský rozhlas financiada con cargo a la tasa de radio no satisface los criterios necesarios para poder ser considerada una actividad sujeta al IVA.

25. En efecto, es preciso señalar que, en el presente asunto, no existe la necesaria relación jurídica directa. Por una parte, la actividad de ?eský rozhlas está organizada mediante ley y el desarrollo de esta actividad no depende ni de la identidad de los espectadores ni de su número concreto. En la medida en que se trata de una actividad pública de radiodifusión, se caracteriza por dos elementos fundamentales. En primer lugar, se trata de una radiodifusión de libre recepción. En segundo lugar, puesto que se trata de una actividad que recibe, en efecto, financiación pública, el contenido de los programas emitidos no se basa en criterios de rentabilidad económica.

26. Por otra parte, desde el punto de vista del sujeto pasivo, la obligación de pago de la tasa de radio es también completamente independiente de la utilización efectiva de los servicios públicos de radiodifusión. La obligación de pago de la tasa de radio es una obligación legal, cuyo hecho imponible es la titularidad de un receptor de radio y no el hecho de escuchar la radio pública. Dado que, al margen de la radio pública, existen también organismos privados de radiodifusión, la titularidad de un receptor de radio no equivale en modo alguno a la utilización de los servicios de la radiodifusión pública. En consecuencia, el hecho de no escuchar la radio pública no exime de la obligación de pago de la tasa de radio. De igual modo, la posibilidad de escuchar la radio no está supeditada al pago de dicha tasa, puesto que la radiodifusión pública es de libre acceso. La persona que no satisface el pago de la tasa se expone como máximo a una posible sanción administrativa.

27. En mi opinión, esta posibilidad de utilizar un receptor de radio para un fin que no sea escuchar los programas emitidos por la radio pública excluye forzosamente la tesis de que la adquisición de dicho receptor equivale a la voluntad de utilizar los servicios públicos de radiodifusión, cuyo precio vendría definido por la tasa de radio. La obligación de pagar dicha tasa es una obligación jurídica que está vinculada en efecto a la titularidad de un receptor de radio, pero que, en cambio, es completamente independiente de la utilización, o de la no utilización, de los servicios públicos de radiodifusión.

28. De este modo, la obligación de pagar la tasa de radio no crea ninguna relación jurídica entre el sujeto pasivo y el organismo público de radiodifusión puesto que, en primer lugar, el hecho imponible de esta obligación no reside en la utilización de los servicios prestados por el organismo de radiodifusión en cuestión, sino en la titularidad de un receptor de radio, y, en segundo lugar, el acceso a dichos servicios no está supeditado al pago de dicha tasa.

29. De lo anterior se desprende que la tasa de radio no constituye, desde la perspectiva del sujeto pasivo, un contravalor de los servicios prestados por el organismo público de radiodifusión

Relación entre Český rozhlas y el Estado checo

30. En sus observaciones escritas, el Gobierno checo expone un análisis diferente, basado en la existencia de una relación jurídica triangular en la que el Estado checo encarga a Český rozhlas la prestación de un servicio de interés general en beneficio de los destinatarios (potenciales usuarios), a la vez que le garantiza una contrapartida financiera en forma de tasa de radio.

31. Este análisis no me convence por la simple razón de que la relación entre Český rozhlas y el Estado checo no es una relación de carácter contractual relativa a una prestación de servicios.

32. La radiodifusión pública ha sido creada en bien del interés público para responder a las necesidades democráticas, sociales y culturales de la ciudadanía, así como para preservar el pluralismo de los medios de comunicación. (6) A tal fin, los Estados establecen organismos públicos encargados de los servicios de radiodifusión y garantizan la financiación de los mismos, que adopta a menudo la forma de una tasa como la tasa de radio controvertida en el litigio principal. Estos organismos garantizan la función de la radiodifusión pública, que consiste en prestar un servicio gratuito de libre acceso e independiente de las exigencias económicas o de cualquier otra índole que sean incompatibles con su función. En este sentido, el protocolo sobre el sistema de radiodifusión público de los Estados miembros establece que las normas de los Tratados se entenderán sin perjuicio de la facultad de los Estados miembros de financiar la radiodifusión pública.

33. Los organismos públicos de radiodifusión son creados por el Estado, que definirá su función, velará por el cumplimiento de la misma y garantizará su financiación, por ejemplo mediante la asignación de los ingresos derivados de una contribución obligatoria establecida expresamente a tal efecto. En consecuencia, no se trata de una relación económica establecida libremente entre dos organismos autónomos, el Estado y el organismo de radiodifusión, la cual, por otra parte, debe estar plenamente sujeta a las normas de los Tratados y del Derecho derivado. El organismo público de radiodifusión no exige un «precio» por sus servicios y, por tanto, la tasa no constituye el pago de dicho precio.

34. Entre los argumentos esgrimidos en el marco del presente asunto, la tasa controvertida en el litigio principal se ha presentado como un tipo de impuesto destinado a financiar un tipo de actividad pública. Yo diría, más bien, que esta tasa —lo que es particularmente cierto cuando sus modalidades son las de la tasa de radio checa, a saber, una tasa abonada por los sujetos pasivos

directamente al organismo de radiodifusión beneficiaria— se asemeja a una subvención que reviste una forma particular de recurso propio asignado por el Estado a este organismo. Ahora bien, no puede calificarse de actividad realizada a título oneroso la actividad por la que el sujeto pasivo no percibe ninguna contrapartida de parte de los destinatarios y que se financia con una subvención destinada a financiar de manera general la actividad de este sujeto pasivo.

35. En consecuencia, aunque se analice desde la perspectiva de la relación entre Český rozhlas y el Estado checo, la tasa de radio no puede considerarse una contrapartida del servicio público de radiodifusión, y la actividad de Český rozhlas financiada con cargo a esta tasa no constituye una actividad realizada a título oneroso en el sentido de la Sexta Directiva.

La cuestión de la pertinencia de la sentencia *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185)

36. El órgano jurisdiccional remitente llama una vez más la atención del Tribunal de Justicia sobre su sentencia *Le Rayon d'Or*, (7) preguntándose si es factible aplicar la solución por la que se optó en dicha sentencia, o una solución específica análoga, al servicio público de radiodifusión financiado con cargo a una tasa.

37. Considero que tal sugerencia debe rechazarse. En esta sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en efecto, que las prestaciones llevadas a cabo por un establecimiento para personas mayores debían considerarse efectuadas a título oneroso aunque la retribución de estas prestaciones no fuese abonada por los beneficiarios de dichas prestaciones referidas a cuidados concretos, sino por el seguro de enfermedad mediante la fijación de sumas a tanto alzado.

38. Sin embargo, el asunto que dio lugar a la sentencia *Le Rayon d'Or* (8) se distingue del presente asunto por la relación jurídica que existía realmente entre los beneficiarios de las prestaciones, es decir, los residentes del establecimiento para personas mayores, y este establecimiento. La única particularidad de esta relación residía en la intervención del seguro de enfermedad, que participaba, por así decirlo, en las obligaciones de los residentes para cubrir los gastos de las prestaciones de las que éstos se beneficiaban. Pues bien, como he señalado en el punto 28 de las presentes conclusiones, en el caso del servicio público de radiodifusión lo que falta es precisamente esta relación jurídica. En consecuencia, la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Le Rayon d'Or* (9) no puede extrapolarse al presente asunto.

Sobre la *ratio legis* del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva

39. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también acerca de la intención del legislador comunitario al establecer la disposición del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, en el supuesto de que se considere que la actividad pública de radiodifusión, financiada generalmente con cargo a una tasa como la controvertida en el litigio principal, no está comprendida en su ámbito de aplicación. Según el Gobierno checo, la exención prevista por este artículo carecería entonces de sentido.

40. No comparto dicha preocupación. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva forma parte de una extensa lista de exenciones «en favor de ciertas actividades de interés general». Estas actividades, ya sea por su propia naturaleza o por las personas que las realizan, se encuentran a menudo excluidas del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, al no tratarse de actividades realizadas a título oneroso en el sentido de esta Directiva. Sin embargo, estas actividades pueden financiarse de diferentes maneras. Asimismo, pueden realizarse, al menos parcialmente, a título oneroso. Es también el caso de las actividades de los organismos públicos de radiodifusión que pueden no estar financiadas en su totalidad con cargo a una tasa, lo que reconoce, por otra parte, el propio Gobierno checo. (10) Estas son las situaciones en las que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, prevé eximir estas actividades. El

hecho de que, en la práctica, se trate a menudo de actividades que no están sometidas en modo alguno al régimen del IVA no priva de objeto a esta exención.

41. Ha de añadirse que, en cualquier caso, una disposición de la Sexta Directiva que prevé la exención de una determinada actividad, como es el caso de su artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), no puede interpretarse de forma que se amplíe el ámbito de aplicación de esta Directiva definido en su artículo 2. En consecuencia, el requisito de una posible exención es la pertenencia a la categoría de las actividades gravables, y no a la inversa.

Conclusión sobre la naturaleza de la actividad de ?eský rozhlas financiada con cargo a la tasa de radio

42. Habida cuenta de todo lo anterior, es preciso considerar, en mi opinión, que, en la medida en que se financia con cargo a la tasa de radio, la actividad de ?eský rozhlas no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, puesto que no se trata de una actividad realizada a título oneroso.

43. Esta conclusión sería en principio suficiente para responder a la cuestión prejudicial, tal como ha sido planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, considero que el Tribunal de Justicia puede contemplar la posibilidad de ahondar en su reflexión abordando la cuestión del alcance del derecho de ?eský rozhlas a deducir el impuesto soportado, en aras de la cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales que subyace a lo dispuesto en el artículo 267 TFUE y con el fin de facilitar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta lo más útil posible para resolver el litigio principal.

Sobre el derecho a deducir de los sujetos pasivos que efectúan indistintamente operaciones gravadas y operaciones que no están sometidas al régimen del IVA

Observaciones preliminares

44. En virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del [IVA] del que es deudor» el IVA debido o pagado por dichos bienes o servicios. El derecho a la deducción del impuesto soportado constituye el mecanismo fundamental del régimen del IVA, puesto que permite que dicho impuesto sea neutral desde el punto de vista de los operadores económicos, ya que solo los consumidores soportan la carga financiera.

45. No obstante, a fin de que el IVA sea soportado efectivamente por los consumidores, el derecho a deducir solo podrá referirse a los bienes y servicios utilizados posteriormente por el sujeto pasivo para los fines de sus actividades gravadas. De esta forma, el IVA soportado se deducirá del importe del IVA repercutido que el sujeto pasivo cargará a la otra parte contratante al incluirlo en el precio de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios. Por el contrario, si el sujeto pasivo tuviera derecho a deducir el IVA soportado por bienes y servicios que no utilizará posteriormente para los fines de sus actividades gravadas, este IVA debería serle reembolsado, de manera que los bienes y servicios gravables no estarían gravados en la práctica. En este caso, corresponde al sujeto pasivo asumir la carga impositiva ocupando el lugar del consumidor.

46. El régimen del IVA establece mecanismos de corrección para el caso de que los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo no sean utilizados posteriormente para los fines de sus actividades gravadas. Las dos situaciones más habituales son aquella en la que el sujeto pasivo utiliza los bienes o servicios, total o parcialmente, para los fines de sus actividades exentas y aquella en la que los utiliza para sus propias necesidades o las de sus empleados.

47. Sin embargo, la Sexta Directiva no contiene normas específicas aplicables a la situación de un sujeto pasivo que efectúa indistintamente operaciones gravadas y operaciones que no están sometidas en absoluto al régimen del IVA. En lo que se refiere a los bienes y servicios cuya utilización por el sujeto pasivo, para los fines de cualquiera de las categorías de operaciones (es decir, operaciones gravadas y no gravadas), puede determinarse fácilmente, la solución es simple y se deriva directamente del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. En efecto, los bienes y servicios utilizados para los fines de las operaciones gravadas dan derecho a deducción (salvo si se trata de operaciones exentas) y los bienes y servicios utilizados para los fines de las operaciones que no están sometidas al régimen del IVA no dan derecho a ninguna deducción. En cambio, la cuestión del alcance del derecho a deducir se plantea respecto de aquellos bienes y servicios utilizados, indistintamente y de forma indisoluble, para los fines de operaciones gravadas y para los fines de operaciones que no están sometidas al régimen del IVA. Estos bienes y servicios pueden ser múltiples y representar una parte significativa del coste de la actividad económica, por ejemplo, la electricidad, el alquiler de las oficinas, los servicios de limpieza, determinados equipos, etc.

El caso de Český rozhlas

48. Esta será también la situación de Český rozhlas si el Tribunal de Justicia acoge la respuesta que propongo que se dé a la cuestión prejudicial en lo referente a la calificación de su actividad financiada con cargo a la tasa de radio. (11) En este supuesto, se deberá descartar la tesis de la autoridad tributaria checa de que la actividad de Český rozhlas financiada con cargo a la tasa de radio está sometida al régimen del IVA, pero se beneficia de la exención contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva. Por tanto, no será posible aplicar el método de cálculo del derecho a deducir con arreglo a una prorrata previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva. En efecto, la expresión «operaciones que no conlleven [...] derecho [a deducción]» utilizada en estas disposiciones no cubre las operaciones efectuadas en el marco de una actividad que no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del régimen del IVA. (12)

49. Český rozhlas, por su lado, alega que, en el litigio principal, la negativa a calificar la tasa de radio de retribución debería entrañar la exclusión de las cantidades obtenidas en virtud de dicha tasa del cálculo de la prorrata de deducción. En consecuencia, su derecho a deducir debería ascender al 100 % del IVA soportado. (13) Esta perspectiva no carece de pertinencia, sobre todo si el análisis se refiriera únicamente a la naturaleza de los ingresos obtenidos de la tasa de radio. En efecto, según jurisprudencia reiterada, el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse y se ejercita para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. (14) El hecho de que un sujeto pasivo obtenga unos ingresos que no son la contrapartida de sus prestaciones realizadas y que no están vinculados a su volumen de negocios no debería, en principio, limitar su derecho a deducir.

50. Sin embargo, este análisis pasa por alto el hecho de que la tasa de radio no es un ingreso adicional de Český rozhlas, sino uno de sus medios principales de financiación. (15) En efecto, dicha tasa permite financiar su actividad estatutaria, o al menos una parte fundamental de la misma. En consecuencia, la naturaleza de la actividad financiada de este modo es indisoluble de la naturaleza de su propia financiación, que, en el presente asunto, no se presenta en forma de retribución por las prestaciones realizadas, sino más bien como un recurso propio. (16) Por consiguiente, esta actividad, conforme a mi propuesta de respuesta en el presente asunto, no puede considerarse una actividad realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. La cuestión consiste en saber por tanto si esta actividad puede conllevar el derecho a la deducción del IVA soportado en lo que concierne a los bienes y servicios utilizados

indistintamente para los fines de esta actividad y de las actividades gravadas.

51. En mi opinión, debe darse una respuesta negativa a esta cuestión. En efecto, reconocer el derecho a deducir por los bienes y servicios utilizados para los fines de una actividad que no está comprendida en el ámbito de aplicación del régimen del IVA sería contrario a la lógica de este régimen y, más concretamente, a la formulación rotunda e inequívoca del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. (17) En tal caso, el IVA soportado no se deduciría del importe del IVA repercutido adeudado por el sujeto pasivo por sus operaciones gravadas (dado que éstas serían inexistentes), por lo que podría solicitar su reembolso. Por tanto, nadie haría frente finalmente al pago de este IVA, y los bienes y servicios presentes en la cadena de operaciones posteriores estarían exentos *de facto*, vulnerando de este modo el principio de universalidad del IVA.

52. Lo anterior resulta especialmente patente en el caso de un sujeto pasivo que es un organismo público de radiodifusión, puesto que sus actividades —si se realizasen a título oneroso y estuvieran por tanto gravadas— estarían exentas en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, con excepción de las actividades comerciales, aunque este no es el caso que nos ocupa, y no darían derecho alguno a deducción. (18) En consecuencia, no sería lógico reconocer el derecho a deducir en el caso de actividades que no están gravadas debido a que no se han realizado a título oneroso y no reconocer este derecho en virtud de estas mismas actividades si estuvieran gravadas.

53. La comparación con la situación de un organismo privado de radiodifusión podría ser bastante indicativa. Este organismo de radiodifusión también puede, como ocurre a menudo, difundir sus programas en acceso abierto, es decir, sin percibir una retribución de parte de los espectadores. Sin embargo, al no percibir ninguna tasa ni ningún otro medio de financiación pública, deberá financiar su actividad mediante la difusión de «comunicaciones comerciales», retomando los términos de la Directiva de servicios de comunicación audiovisual, (19) es decir, publicidad, programas patrocinados, etc. Estas comunicaciones comerciales se dirigen a los espectadores de los programas de los organismos de radiodifusión, de manera que la difusión de las comunicaciones comerciales es indisociable de la difusión de los programas. Desde el punto de vista económico, el conjunto de estas emisiones constituye, por lo tanto, la actividad del organismo de radiodifusión financiada con cargo a los ingresos generados por las comunicaciones comerciales, que constituye el volumen de negocios de dicho organismo de radiodifusión. De este modo, el IVA soportado sobre los bienes y servicios utilizados por este organismo de radiodifusión para los fines de la totalidad de su actividad se deducirá del IVA repercutido incluido en el precio de las comunicaciones comerciales facturado por éste. En consecuencia, esta inclusión justifica su derecho a deducir la totalidad del IVA soportado.

54. Esto no sucede en el caso de un organismo público de radiodifusión cuya actividad se financia, al menos parcialmente, con cargo a una tasa. En la medida en que esta tasa no constituye una contrapartida de las prestaciones realizadas, no existe IVA soportado y, por tanto, el IVA repercutido no puede deducirse. Es evidente que el organismo público de radiodifusión puede tener asimismo una actividad comercial, financiada con cargo a otros medios. Esta actividad le dará entonces el derecho a deducir, pero sólo sobre la parte de los bienes y servicios utilizados para los fines de dicha actividad comercial.

55. En aras de una mayor claridad, es preciso añadir que, en mi opinión, no cabe aplicar la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Kretztechnik* (20) a la situación de un organismo público de radiodifusión. En esta sentencia, el Tribunal de Justicia reconoció la deducción del IVA soportado sobre los gastos efectuados para la emisión de acciones por el sujeto pasivo, al considerar que dicha emisión de acciones servía para la actividad económica (por tanto, gravada) de dicho sujeto pasivo en su conjunto. Sin embargo, la actividad de un

organismo público de radiodifusión no se realiza para obtener una tasa. Por el contrario, la finalidad del organismo público de radiodifusión es ejercer dicha actividad de difusión, puesto que la tasa constituye únicamente un medio de financiación de la misma. Por otra parte, aunque dicha actividad se realizara a título oneroso, estaría exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva. Por tanto, no hay ninguna analogía con la situación del asunto que dio lugar a la sentencia Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320).

El cálculo del alcance del derecho a deducir

56. La constatación de que la actividad financiada con cargo a la tasa no da derecho alguno a deducir el IVA soportado es válida tanto respecto de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo exclusivamente para los fines de sus actividades no gravadas como respecto de los utilizados indistintamente y de forma indisociable para los fines de dichas actividades y para los fines de las actividades gravadas. Los bienes y servicios que pertenecen a la primera categoría no plantean ningún problema, puesto que el sujeto pasivo no tiene sencillamente derecho a deducción. En cambio, en lo que se refiere a la segunda categoría, es preciso determinar en qué medida el sujeto pasivo debe poder beneficiarse de su derecho a deducir para que, por una parte, este derecho siga siendo aplicable respecto de la parte relativa a sus operaciones gravadas y, por otra, no haya un «exceso de compensación» indebido.

57. Como el Tribunal de Justicia observó en la sentencia *Securenta*, (21) las disposiciones de la Sexta Directiva no incluyen ninguna regla relativa a los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades gravadas o a actividades no gravadas.

58. En sus observaciones escritas, la Comisión sugiere que una tasa como la tasa de radio controvertida en el litigio principal puede ser analizada como una subvención en el sentido del artículo 19, apartado 1, segundo guion, de la Sexta Directiva. En virtud de esta disposición, los Estados miembros tendrán entonces la facultad de incluir dicha tasa en el denominador de la prorrata de deducción, limitando proporcionalmente de este modo el alcance del derecho a deducir.

59. Sin embargo, considero que esta facultad no puede aplicarse a la tasa que se utiliza para la financiación de los operadores públicos de difusión en los Estados miembros. Independientemente del hecho de que la tasa de radio controvertida en el litigio principal es una subvención que reviste el carácter particular de un recurso propio, veo en efecto dos inconvenientes.

60. En primer lugar, esta solución integraría en el régimen del IVA actividades que no están sometidas al mismo. Como he expuesto en el punto 50 de las presentes conclusiones, la tasa de radio no puede analizarse independientemente de la actividad a la que financia. Debido a esta financiación, esta actividad no se realiza a título oneroso y no está sometida al régimen del IVA. Si el mecanismo previsto en el artículo 19 de la Sexta Directiva no es aplicable a las actividades no gravadas, (22) no será posible incluir en el mismo los importes correspondientes a estas actividades.

61. En segundo lugar, el mecanismo previsto en este artículo no es aplicable en el caso de un «sujeto pasivo mixto», es decir, un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones gravadas y exentas. No puede aplicarse a un sujeto pasivo que efectúa únicamente operaciones gravadas y que percibe asimismo subvenciones, de manera que el denominador de la prorrata estaría constituido únicamente por el volumen de negocios de las operaciones gravadas y el importe de las subvenciones. (23) Los organismos públicos de radiodifusión pueden ejercer, además de la

actividad financiada con cargo a la tasa, otras actividades que estarán exentas en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, pero también pueden no ejercer tales actividades. Pues bien, la solución que defiende la Comisión sólo podría aplicarse a las primeras, lo que amenaza con crear un fuerte falseamiento de la competencia e iría en contra del objetivo de armonización de la Sexta Directiva.

62. Desde mi punto de vista, la problemática de las tasas que se utilizan para la financiación de los organismos públicos de radiodifusión debe resolverse sobre la base de la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Securenta*. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia, después de constatar la inexistencia, en la disposiciones de la Sexta Directiva, de normas relativas a la determinación del alcance del derecho a deducir de los sujetos pasivos que realizan indistintamente actividades sujetas (y gravadas) y actividades no sujetas, declaró que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas del IVA entre actividades gravadas y actividades no gravadas está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la citada Directiva y, con ese objeto, han de 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. (24)

63. Es cierto que la sentencia *Securenta* se refería al problema específico de los gastos relacionados con la emisión de acciones y de otros títulos. No obstante, la solución adoptada en esta sentencia no está reservada específicamente a dicho ámbito y es, desde mi punto de vista, perfectamente aplicable a otras situaciones de sujetos pasivos que realizan indistintamente una actividad gravada y una actividad no sujeta al régimen del IVA.

Conclusión

64. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el *Nejvyšší správní soud* (Tribunal Superior Contencioso-Administrativo) de la siguiente manera:

1) El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un organismo público de radiodifusión financiada con cargo a una tasa obligatoria creada cuyo importe se establece por ley y pagada sobre la base de la titularidad de un aparato receptor de radio no constituye una actividad realizada a título oneroso en el sentido de esta disposición y no da derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido debido o pagado por los bienes y servicios adquiridos por este organismo y utilizados para los fines de esta actividad.

2) La determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas del impuesto sobre el valor añadido entre esta actividad económica y la actividad con derecho a deducción está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva 77/388 y, con ese objeto, han de 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.

1 – Lengua original: francés.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

- 3 – Me limitaré a referirme, entre estos criterios, a los pertinentes a efectos del análisis de la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto.
- 4 – Véanse, en particular, las sentencias Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80), apartado 14, y Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264), apartado 27.
- 5 – Véanse, en particular, las sentencias Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), apartado 10, y GFKL Financial Services (C?93/10, EU:C:2011:700), apartado 17.
- 6 – *Protocolo* (n.º 29) sobre el sistema de *radiodifusión* pública de los Estados miembros, anexo a los Tratados UE y FUE.
- 7 – C?151/13, EU:C:2014:185.
- 8 – C?151/13, EU:C:2014:185.
- 9 – C?151/13, EU:C:2014:185.
- 10 – Resulta complicado dar ejemplos concretos, ya que corresponde a la legislación de cada Estado miembro definir qué pertenece al dominio público y qué pertenece al ámbito comercial en la actividad de los servicios públicos de radiodifusión. Sin embargo, la venta de programas producidos en el marco de la función pública a los organismos privados de radiodifusión puede considerarse una actividad exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva.
- 11 – Es decir, si considera que la actividad de *řeský rozhlas* financiada con cargo a la tasa de radio no está sometida al régimen del IVA.
- 12 – Véanse, en particular, las conclusiones del Abogado General Mazák presentadas en el asunto *Securenta* (C?437/06, EU:C:2007:777), punto 40 y jurisprudencia citada, y la sentencia *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166), apartado 33.
- 13 – Más concretamente, ascendería al 100 % si todas las operaciones realizadas a título oneroso por *řeský rozhlas* constituyen actividades de carácter comercial en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, puesto que estas actividades no están exentas. Por el contrario, en caso de que *řeský rozhlas* efectuase también operaciones gravadas, pero exentas en virtud de esta disposición, lo que no se desprende claramente de la resolución de remisión, sería necesario aplicar a la deducción de la totalidad del IVA soportado una prorrata que tomase únicamente en consideración los ingresos por las operaciones sujetas al IVA (gravadas y exentas).
- 14 – Véanse, en particular, las sentencias *BP Soupergaz* (C?62/93, EU:C:1995:223), apartado 18, y *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166), apartado 24.
- 15 – Según el artículo 10 de la Ley sobre la radio checa (*zákon o řeském rozhlasu*), las fuentes de financiación de *řeský rozhlas* son las tasas de radio y los ingresos procedentes de su propia actividad comercial.
- 16 – Véase el punto 34 de las presentes conclusiones.
- 17 – Se recuerda que esta disposición reconoce el derecho a deducir *en la medida en que* los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de [las] operaciones gravadas [del sujeto

pasivo]» (el subrayado es mío).

18 – De hecho, la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva tiene carácter subjetivo: estarán exentas todas las actividades de los organismos públicos de radiodifusión a excepción de las actividades comerciales.

19 – Directiva 2010/13/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de marzo de 2010, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a la prestación de servicios de comunicación audiovisual (DO L 95, p. 1).

20 – C-465/03, EU:C:2005:320.

21 – (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 33.

22 – Véase el punto 49 de las presentes conclusiones y la jurisprudencia citada.

23 – Véase la sentencia Comisión/España (C-204/03, EU:C:2005:588), apartados 25 y 26.

24 – Sentencia Securita (C-437/06, EU:C:2008:166), punto 2 del fallo.