Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 25 de marzo de 2021 [1]

Asunto C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
contra
Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

[Petición de decisión prejudicial planteada por Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Ámbito de aplicación — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Artículo 132, apartado 1, letra q) — Exención — Emisión de programas de televisión financiados en parte con cargo a los presupuestos del Estado y en parte mediante actividad comercial — Derecho a la deducción del impuesto soportado»

Introducción

1. Existen dos métodos básicos de financiación de la radio y de la televisión públicas por parte de los Estados miembros: mediante la imposición de una tasa especial, asociada normalmente con la posesión de un receptor de radio o de un televisor, cuyos ingresos se destinan a las necesidades de los organismos públicos de radiodifusión (canon), o directamente con cargo a los presupuestos del Estado. [2] Algunos Estados miembros combinan ambos métodos, completando los ingresos procedentes de la tasa, considerados insuficientes para las funciones de carácter socio-político impuestas a los organismos públicos de radiodifusión, mediante subvenciones directas con cargo a los presupuestos.

2. El presente asunto versa sobre la cuestión de cómo deberían calificarse dichos métodos de financiación de los organismos públicos de radiodifusión desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y de los efectos que dicha calificación tiene sobre la situación de los citados organismos como sujetos pasivos de ese impuesto.

[1] Lengua original: polaco.

[2] Véase: Berg, Ch. E., y Lund, A. B.: «Financing Public Service Broadcasting — A Comparative Perspective», *Journal of Media Business Studies*, n.º 9/2012, p. 7; Bron, Ch. M.: «Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public», en: Observatoire européen de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Estrasburgo, 2010, p. 7.

3. El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que la actividad de un organismo público de radiodifusión creado *ex lege* que se financia mediante tasas obligatorias abonadas por las personas que sean propietarias o que posean un receptor de radio no constituye ninguna prestación de servicios «realizada a título oneroso» a efectos de las disposiciones sobre el IVA y no está incluida en el ámbito de aplicación de estas. [3] Sin embargo, se plantea la pregunta de si debe adoptarse esta misma solución para el supuesto de un organismo de radiodifusión financiado mediante subvención con cargo a los presupuestos generales del Estado.

4. El Tribunal de Justicia tendrá ahora ocasión de desarrollar su jurisprudencia al respecto, examinando cuestiones sobre la forma de configurar el derecho del organismo público de radiodifusión a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios que adquiere para las necesidades de su actividad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

5. Conforme al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: [4]

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

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

[…]».

6. El artículo 132, apartado 1, letra q), de esta Directiva dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

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

[…]»

[3] Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), fallo.

[4] DO 2006, L 347, p. 1.

7. A tenor del artículo 168 de dicha Directiva:

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

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

b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

8. Por último, con arreglo al artículo 173, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva:

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

Derecho búlgaro

9. Con arreglo al artículo 6, apartado 3, de la Zakon za radioto i televiziata (Ley de Radio y Televisión), la Balgarska natsionalna televizia (Televisión Nacional Búlgara; en lo sucesivo, «BNT») es una persona jurídica que presta servicios de comunicación audiovisual como organismo público nacional. Según el artículo 70, apartado 3, de dicha Ley, BNT se financia mediante subvenciones estatales, ingresos obtenidos de la publicidad e ingresos análogos, y otras fuentes.

10. La Directiva 2006/112 ha sido incorporada al Derecho búlgaro mediante las disposiciones de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido). El artículo 42 de dicha Ley exime del IVA, entre otras, la actividad de BNT, en la medida en que se financia con cargo a los presupuestos del Estado.

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

11. BNT es el organismo público búlgaro de radiodifusión televisiva, es decir, una entidad cuya actividad puede eximirse, en principio, según lo establecido en el artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112. BNT se financia en parte mediante subvenciones estatales y en parte con los ingresos procedentes de su propia actividad comercial. Esta actividad consiste tanto

en la emisión de contenidos de pago, especialmente publicidad, como en actividades distintas a la radiodifusión, por ejemplo, la venta de derechos de propiedad intelectual o el arrendamiento de equipos.

12. El litigio que es objeto del procedimiento principal versa sobre el derecho de BNT a deducir el impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios que BNT utiliza para las necesidades de su actividad. El litigio trae causa de la distinta consideración por BNT y por las autoridades tributarias búlgaras de la actividad de BNT desde el punto de vista del IVA. En efecto, a juicio de BNT, no puede considerarse que la subvención estatal constituya una contraprestación por la emisión de programas, de modo que aquella se encuentra completamente al margen del sistema del IVA. BNT concluye de ello que tiene derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado respecto de los bienes y servicios utilizados para los fines de la actividad financiada tanto mediante subvenciones como mediante ingresos comerciales. Por el contrario, las autoridades tributarias consideran que la actividad de BNT, en la medida en que se financia con cargo a los presupuestos del Estado, está exenta según lo establecido en el artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112, de modo que el derecho a la deducción le corresponde solo en la proporción en que la actividad de radiodifusión de BNT se financie mediante ingresos procedentes de una actividad comercial.

13. Este litigio llevó a que se dictara una resolución tributaria el 14 de diciembre de 2016, mediante la cual la autoridad tributaria rectificó el importe deducible declarado por BNT para el período comprendido entre el 1 de septiembre de 2015 y el 31 de marzo de 2016. BNT presentó un recurso contra dicha resolución, que la autoridad tributaria, que tiene la condición de parte en el procedimiento principal, desestimó mediante resolución de 27 de febrero de 2017. Esta última resolución ha sido impugnada por BNT ante el órgano jurisdiccional remitente.

14. En este contexto, el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Pueden considerarse como prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [2006/112] los servicios de comunicación audiovisual prestados a los usuarios por la televisión pública si se financian mediante subvenciones estatales, de suerte que los usuarios no tienen que pagar ninguna tarifa por la difusión de los programas, o, por el contrario, debe considerarse que tales servicios no constituyen una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido de dicha disposición y no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la citada Directiva?

2) En caso de que se responda a la primera cuestión que los servicios de comunicación audiovisual prestados a los usuarios de la televisión pública tienen cabida en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [2006/112], ¿debe entenderse que se trata de operaciones exentas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra q), de [esta] Directiva? y ¿puede una normativa nacional eximir del impuesto las referidas actividades únicamente por el hecho de que la televisión pública en cuestión se financie mediante dotaciones presupuestarias del Estado, aun cuando dichas actividades tengan carácter comercial?

3) ¿Es conforme con el artículo 168 de la Directiva [2006/112] una práctica en virtud de la cual se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios no solamente en función de la utilización de tales bienes y servicios (si se destinan a la realización de operaciones sujetas o no sujetas) sino también en función del modo en que se

financian esos bienes y servicios adquiridos, a saber, si se financian con los propios ingresos de la actividad (en particular, por servicios de publicidad y otros) o con subvenciones estatales, y en virtud de la cual se reconoce el derecho a la plena deducción de las cuotas del impuesto soportadas únicamente en las adquisiciones de bienes y servicios financiadas con los ingresos propios de la actividad y no respecto de las financiadas mediante subvenciones estatales, de modo que se hace necesario delimitar de qué tipo de operaciones se trata?

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

15. La petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de enero de 2020. Presentaron observaciones escritas BNT, el Gobierno español y la Comisión Europea. BNT y la Comisión respondieron por escrito a preguntas del Tribunal de Justicia.

Análisis

16. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado cuatro cuestiones prejudiciales. Las examinaré en el orden en el que han sido planteadas.

Sobre la primera cuestión prejudicial

17. Mediante la primera cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los servicios de comunicación audiovisual prestados a los usuarios por la televisión pública constituyen una prestación de servicios realizada a título oneroso, a efectos de dicha disposición, en la medida en que se financian mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado.

Observaciones preliminares

18. En esta materia, la duda del órgano jurisdiccional remitente guarda relación con la sentencia dictada el 23 de abril de 2018 por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), en el que este declaró que la actividad de BNT está comprendida en el sistema común del IVA. Dicho órgano jurisdiccional fundamentó su resolución, en particular, en el artículo 25, letra c), de la Directiva 2006/112, según el cual una prestación de servicios, en el sentido de dicha Directiva, puede consistir, entre otras operaciones, 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.[5] Así sucede, según ese mismo órgano jurisdiccional, en el caso de la actividad de BNT, que se desarrolla con arreglo a las disposiciones de la Ley. A este respecto, el Varhoven administrativen sad invocó la sentencia del Tribunal de

[5] Esta disposición no se ha traspuesto expresamente en el Derecho búlgaro, si bien el Varhoven administrativen sad ha considerado que tiene efecto directo. Sobre esta cuestión, opino que ese órgano jurisdiccional tiene razón, puesto que el artículo 25 de la Directiva 2006/112 es un elemento de la definición de servicio a los efectos de esta Directiva y, como tal, no requiere de una transposición separada al Derecho nacional. Sin embargo, dicha disposición no resulta aplicable a la actividad de BNT financiada mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado, según se expondrá a continuación (véanse los puntos 33 a 37 de las presentes conclusiones).

Justicia dictada en el asunto Le Rayon d'Or.[6] Al mismo tiempo, estimó que, ante las diferencias en la forma de financiación de BNT respecto de los organismos públicos de radiodifusión financiados mediante canon, no resulta aplicable a BNT la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto Český rozhlas.[7]

19. La postura de las autoridades tributarias en el procedimiento principal coincide con la citada sentencia de 23 de abril de 2018.

20. Para la primera cuestión prejudicial del presente asunto, reviste una importancia fundamental determinar si las conclusiones resultantes de la sentencia Český rozhlas[8] resultan aplicables al supuesto de un organismo público de radiodifusión financiado mediante subvenciones con cargo al Tesoro Público. Por tanto, recordaré brevemente dicha sentencia.

Sentencia Český rozhlas

21. En la sentencia Český rozhlas,[9] el Tribunal de Justicia recordó en primer lugar su jurisprudencia anterior, según la cual una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE,[10] y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.[11] Por ello, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», a efectos del citado artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE, supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido.[12]

22. A continuación, el Tribunal de Justicia declaró que no existe una relación jurídica de esa índole entre un organismo público de radiodifusión financiado mediante canon y las personas obligadas a pagar dicho canon. En efecto, por un lado, esta obligación no depende de la efectiva utilización de los servicios del organismo público de radiodifusión, sino únicamente del hecho de estar en posesión de un receptor y, por otro, el acceso a dichos servicios no depende del pago del canon. Por tanto, este canon no supone el pago por un servicio prestado por el organismo público de radiodifusión.[13]

23. El Tribunal de Justicia también rechazó la alegación del Gobierno checo de que existe una relación jurídica entre el organismo público de radiodifusión y el Estado que le asegura la financiación mediante la imposición de la obligación del pago de un canon.[14]

6 Sentencia de 27 de marzo de 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

7 Sentencia de 22 de junio de 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

8 Sentencia de 22 de junio de 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

9 Sentencia de 22 de junio de 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

10 Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). Actualmente, respecto de la prestación de servicios, se trata del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

11 Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartado 21.

12 Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartado 22.

13 Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartados 23 a 27.

14 Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartados 29 y 30.

24. De forma similar, el Tribunal de Justicia rechazó la posibilidad de aplicar la solución que resulta de la sentencia Le Rayon d'Or [15] al supuesto de un organismo público de radiodifusión financiado mediante canon. En efecto, el Tribunal de Justicia señaló que, en el asunto objeto de dicha sentencia, existía un vínculo directo entre los servicios prestados y la contraprestación recibida —incluso si la contraprestación se configuraba a tanto alzado— y, por ello, el pago a tanto alzado constituía una contraprestación por un servicio prestado a título oneroso y, en este sentido, estaba incluido en el ámbito de aplicación del IVA. Por el contrario, no existe esta relación directa en el supuesto de un organismo público de radiodifusión financiado mediante canon. [16]

25. En relación con lo anterior, el Tribunal de Justicia declaró que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal en el asunto objeto de la sentencia Český rozhlas, que se financia mediante tasas obligatorias, abonadas por las personas que sean propietarias o que posean un receptor de radio, y que es ejercida por una sociedad de radiodifusión creada *ex lege*, no constituye ninguna prestación de servicios «realizada a título oneroso», a efectos del artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388, y, por consiguiente, no está incluida en el ámbito de aplicación de esa Directiva. [17]

Aplicación al presente asunto

26. En mi opinión, debe adoptarse una solución análoga respecto de un organismo público de radiodifusión financiado mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado. Ciertamente, este organismo no dispone de una tasa especial satisfecha por los poseedores de aparatos. En lugar de esto, recibe una subvención directamente de los presupuestos del Estado, que está destinada a financiar las funciones que le han sido atribuidas con arreglo a la Ley.

27. Sin embargo, ello no afecta en lo fundamental al análisis de la naturaleza de la actividad de ese organismo desde el punto de vista del IVA. En efecto, dicha subvención no supone una remuneración de los servicios prestados por el organismo público de radiodifusión, sino una forma de financiar un tipo determinado de funciones públicas. La adjudicación de dicha subvención o el establecimiento de otra forma de financiación es un requisito necesario e indisociable de la atribución de esas funciones públicas. En otras palabras, no se trata de dos prestaciones recíprocas, que sean funcionalmente independientes: los servicios prestados por el organismo público de radiodifusión, por un lado, y la remuneración pagada con cargo a los presupuestos del Estado, por otro. Estamos ante la acción del Estado, que organiza un servicio público en forma de radio o de televisión, encomendando su ejecución a un organismo público de radiodifusión, y, al mismo tiempo, garantiza la financiación de ese servicio, por ejemplo, otorgando una subvención a ese organismo. Desde este punto de vista, tal organismo no se distingue fundamentalmente de instituciones públicas como las escuelas, el ejército o la policía. [18]

28. A este respecto, al igual que no existe una relación jurídica entre un organismo público de radiodifusión y las personas obligadas a abonar el canon, entre el organismo público de radiodifusión financiado mediante subvenciones y el Estado tampoco existe una relación jurídica en el marco de la cual tenga lugar un intercambio de prestaciones recíprocas en el sentido de la

15 Sentencia de 27 de marzo de 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

16 Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartados 34 y 35.

17 Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), fallo.

18 Como complemento acerca de la relación del organismo público de radiodifusión y el Estado, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181), puntos 30 a 35.

jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al ámbito de aplicación del sistema común del IVA.[19] Así, si bien existe una relación directa entre el servicio prestado por el organismo público de radiodifusión y la subvención recibida por este, no se trata de una relación entre dos prestaciones recíprocas, sino de una relación indisoluble y necesaria entre la realización de una función pública y su financiación.

29. Por este motivo, en el supuesto de un organismo público de radiodifusión financiado mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado, no puede aplicarse la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Le Rayon d'Or.[20] En efecto, el asunto objeto de esa sentencia versaba sobre servicios prestados a destinatarios específicos, a cambio de los cuales el prestador recibía una remuneración que, aunque fijada a tanto alzado y pagada por una persona distinta del destinatario del servicio, tenía naturaleza de contraprestación.

30. A la vista de las consideraciones anteriores, comparto el planteamiento expresado tanto por BNT como por el Gobierno español de que una subvención con cargo a los presupuestos del Estado destinada a financiar la actividad de un organismo público de radiotelevisión no constituye una remuneración y que esta misma actividad, en la medida en que se financia mediante dicha subvención, no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

31. Ciertamente, pueden existir supuestos en los que el Estado adquiera del organismo público de radiodifusión ciertos servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. Sin embargo, seguramente se trate de casos estrictamente delimitados, en los que el organismo público de radiodifusión preste servicios que excedan del margen ordinario de las funciones que le han sido atribuidas en virtud de una disposición legal y en los que la remuneración por dichos servicios guarde una estricta relación con su ejecución y refleje el alcance y el valor de dichos servicios, de modo que pueda calificarse dicha remuneración como el precio por tales servicios. En efecto, el precio, con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112, es la base imponible del IVA.[21]

32. Por el contrario, no satisface estos criterios la subvención general con cargo a los presupuestos del Estado destinada a sufragar los gastos de la actividad del organismo público de radiodifusión, genéricamente determinados. Por tanto, disiento del planteamiento de la Comisión, recogido en sus observaciones, de que la subvención otorgada a BNT puede considerarse remuneración por los servicios prestados por dicho organismo por el mero hecho de que se calcule proporcionalmente respecto del tiempo de emisión de programas. El método de cálculo del importe de la subvención no altera de ningún modo el hecho de que dicha subvención sea una forma de financiar funciones públicas llevadas a cabo por el organismo y no una contraprestación en concepto de los servicios prestados por él. Pues bien, desde el punto de vista del IVA, la calificación de la actividad del sujeto pasivo debe fundarse sobre las propiedades esenciales de dicha actividad, incluida la forma de su financiación si esta influye en esa calificación, y no sobre el método de cálculo del importe de tal financiación.

[19] Véase la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), apartado 21 y jurisprudencia citada.

[20] Sentencia de 27 de marzo de 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] Aunque, en ese caso, dichos servicios podrían estar exentos del IVA con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112.

Artículo 25, letra c), de la Directiva 2006/112

33. El artículo 25, letra c), de la Directiva 2006/112 no desvirtúa las anteriores conclusiones sobre la naturaleza de la actividad del organismo público de radiodifusión como actividad no comprendida en el sistema común del IVA.

34. Este precepto se encuentra en el título IV de la citada Directiva, relativo al «Hecho imponible». Este título contiene la definición de los hechos imponibles mencionados en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112. El capítulo 3 de dicho título tiene por objeto las prestaciones de servicios. El artículo 24, apartado 1, de la misma Directiva contiene la definición general de lo que se considera una prestación de servicios. Dicha definición es de carácter abierto, puesto que dispone que serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes. Las siguientes disposiciones contenidas en el citado capítulo 3 completan y explican dicha definición, introduciendo asimismo la posibilidad de que los Estados miembros establezcan excepciones.

35. Por cuanto se refiere al artículo 25 de la Directiva 2006/112, este explica que una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en tres tipos de operaciones, cuya inclusión en el concepto de prestación de servicios no resulta evidente. Se trata de la cesión de un bien incorporal [artículo 25, letra a)], la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas [artículo 25, letra b)] y, por último, 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 [artículo 25, letra c)]. A este respecto, el término «puede» empleado en dicha disposición no supone una facultad de los Estados miembros para considerar o no dichas operaciones como prestaciones de servicios, [22] sino la afirmación de que una prestación de servicios puede, en algunos casos, revestir la forma de una de estas operaciones.

36. Así pues, el artículo 25 de la Directiva no amplia la definición de prestación de servicios, sino que únicamente explica que, en caso de duda, algunas operaciones constituyen prestaciones de servicios. Sin embargo, dicho artículo no altera el hecho de que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, una prestación de servicios estará sujeta al IVA únicamente cuando se realice a título oneroso en el sentido de esta última disposición. Este requisito se refiere a todas las operaciones que constituyan una prestación de servicios, incluidas las enumeradas en el artículo 25. Por consiguiente, tanto la cesión de un bien incorporal, como la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas y 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 estarán sujetas al IVA siempre que se realicen a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la citada Directiva.

37. Consiguientemente, el artículo 25, letra c), de la Directiva 2006/112 no puede legitimar la sujeción al IVA de los servicios prestados por un organismo público de radiodifusión cuando la forma de financiar dichos servicios no permita considerar que se han prestado a título oneroso.

38. Por tanto, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un organismo público de radiotelevisión consistente en la prestación de servicios televisivos de

[22] De otro modo, el legislador de la Unión habría empleado la expresión «los Estados miembros podrán asimilar», como en el artículo 27 de la Directiva 2006/112, o una expresión similar.

comunicación audiovisual no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, a efectos de dicha disposición, en la medida en que se financie mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

39. Mediante la segunda cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, en esencia, si los servicios prestados por el organismo público de radiodifusión pueden calificarse como servicios exentos del IVA con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112, debido a que se financian mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado y en la medida en que se financian así.

40. El órgano jurisdiccional remitente plantea esta pregunta para el caso de que se responda a la primera cuestión prejudicial que los servicios de un organismo público de radiodifusión financiados mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado están sujetos al IVA. Sin embargo, en mi opinión, conviene examinar esta cuestión prejudicial aun cuando se dé una respuesta como la que propongo a la primera cuestión prejudicial. Y ello es así porque, con independencia de que la actividad del organismo público de radiodifusión se considere no sujeta al IVA o exenta de este impuesto, queda por determinar en qué medida el organismo de radiodifusión tiene derecho a deducir el impuesto soportado. Este es el objeto de las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta. Pues bien, el análisis de la segunda cuestión prejudicial permitirá delimitar la actividad de interés general [23] del organismo público de radiodifusión con respecto a la actividad comercial de este.

Actividad comercial de los organismos públicos de radiodifusión

41. El artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112 dispone eximir del IVA «las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión». Además, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia expuesta antes [24] y a mi propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial, los servicios prestados por los organismos públicos de radiodifusión (organismos públicos de radiotelevisión) no están sujetos al IVA, puesto que no pueden considerarse realizados a título oneroso. Por el contrario, se encuentran gravadas con este impuesto (es decir, están sujetas y no exentas) las operaciones realizadas por dichos organismos en el marco de su «actividad comercial». Por tanto, la correcta aplicación del sistema común del IVA a las operaciones realizadas por tales organismos requiere determinar el sentido del concepto de «actividad comercial».

42. Ni el artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112 ni cualquier otro artículo de esta Directiva definen el concepto de «actividad comercial». En particular, no debe identificarse dicho concepto con el de «actividad económica», definido en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, puesto que ese concepto comprende también las operaciones exentas. Por consiguiente, la definición del concepto de «actividad comercial» debe elaborarse con arreglo a la lógica interna y a los objetivos del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112.

[23] El artículo 132 de la Directiva 2006/112 se encuentra en el capítulo 2 del título IX de dicha Directiva, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general».

[24] Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

43. Ante todo, opino que deben entenderse por actividades comerciales únicamente las operaciones realizadas a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Directiva 2006/112. En efecto, puesto que la actividad comercial de los organismos públicos de radiodifusión es una excepción a la regla general de la exención de su actividad, debe referirse a las operaciones sujetas al impuesto y, por tanto, realizadas a título oneroso, puesto que solo estas operaciones pueden eximirse. Por ello, los servicios prestados por los organismos públicos de radiodifusión que, por la forma de su financiación, no puedan considerarse prestados a título oneroso no se incluyen en el concepto de «actividad comercial» de dichos organismos. En otras palabras, la actividad de un organismo público de radiodifusión financiada mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado no puede considerarse su actividad comercial en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112.

44. La principal actividad de los organismos de radiotelevisión consiste en la emisión de programas.[25] En el caso de los organismos públicos de radiodifusión, esta actividad suele financiarse con dos tipos de fuentes. La primera son los recursos públicos, ya sea en forma de canon, como en el asunto objeto de la sentencia Český rozhlas,[26] o en forma de subvenciones, como en el presente litigio. La segunda fuente es la emisión de publicidad y otras «comunicaciones comerciales audiovisuales» (patrocinio, televenta, emplazamiento de producto), según la terminología de la Directiva 2010/13/UE,[27] o sus equivalentes en la radio.

45. Si este tipo de comunicaciones se emiten a título oneroso —lo que suele suceder puesto que esa es su función—, tales comunicaciones constituyen una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 y forman parte del ámbito de la actividad comercial de los organismos públicos de radiodifusión en el sentido del artículo 132 apartado 1, letra q), de dicha Directiva. Por tanto, en principio, se encuentran sujetas al impuesto, siendo la base imponible el precio que los anunciantes pagan por la emisión de esos contenidos.

46. Sin embargo, es evidente que los ingresos procedentes de la emisión de estas comunicaciones no sirven únicamente para sufragar los costes de esa emisión, que, en realidad, son mínimos respecto de la totalidad de los gastos de funcionamiento de los organismos de radiotelevisión. El objetivo de la emisión de publicidad y comunicaciones similares de pago es financiar la actividad principal de los organismos de radiodifusión, a saber, la emisión de programas, es decir, en términos más generales, de todo tipo de contenidos, salvo las comunicaciones comerciales, cuando el organismo de radiodifusión no reciba una tasa por la difusión de dichos programas de los destinatarios de estos. Consiguientemente, se plantea la pregunta de cómo debería tratarse desde el punto de vista de la normativa del IVA la emisión de esos programas por los organismos públicos de radiodifusión, en la medida en que se financia con los ingresos procedentes de comunicaciones comerciales.

[25] En las presentes conclusiones, me concentro en la actividad principal de los organismos públicos de radiodifusión, que es también objeto de las cuestiones prejudiciales, es decir, en la actividad consistente en la emisión de programas. Estos organismos también pueden realizar otras operaciones, por ejemplo, venta de derechos de propiedad intelectual, servicios de arrendamiento de equipos, organización de actos culturales, etc. Dichas operaciones por regla general se realizan a título oneroso y, salvo casos excepcionales, forman parte del ámbito de la actividad comercial de los organismos públicos de radiodifusión, es decir, están sujetas al impuesto. Sin embargo, no las trataré en lo sucesivo, puesto que no entrañan dificultades interpretativas como la actividad de radiodifusión.

[26] Sentencia de 22 de junio de 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Véase el artículo 1, apartado 1, letra h), de la Directiva 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 (Directiva de servicios de comunicación audiovisual) (DO 2010, L 95, p. 1).

47. En el caso de operadores de radiodifusión privados financiados en su totalidad mediante los ingresos generados por comunicaciones comerciales de pago, se considera que el conjunto de su actividad, es decir, tanto la emisión de esas comunicaciones de pago como la emisión del resto de contenidos, supone una única y misma actividad. Por ello, a efectos de la aplicación de la normativa del IVA, el coste de la actividad de radiodifusión en su totalidad se considera como coste de las operaciones gravadas, que son los servicios de emisión de comunicaciones comerciales de pago. [28]

48. En el caso de los organismos públicos de radiodifusión, la situación resulta más compleja. En efecto, en primer lugar, estos se financian normalmente en parte mediante recursos públicos (en forma de canon o de subvenciones), por lo que, con arreglo a la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia [29] y a mi propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial, su actividad no está sujeta a impuesto en dicha parte. En segundo lugar, incluso en la medida en que su actividad esté sujeta a impuesto, en principio tal actividad se encuentra exenta con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112, salvo aquella actividad que tenga carácter comercial. Por tanto, debe dilucidarse si la emisión de programas que no constituyan comunicaciones comerciales de pago debe incluirse en la actividad comercial de los organismos públicos de radiodifusión si dicha emisión se financia mediante ingresos generados por tales comunicaciones.

Normas relativas a las ayudas de Estado

49. La Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales a los servicios públicos de radiodifusión [30] (en lo sucesivo, «Comunicación de la Comisión») es el acto que regula detalladamente, en el sistema jurídico de la Unión, la cuestión de la delimitación de la actividad de interés general de los organismos públicos de radiodifusión con respecto a la actividad comercial de estos. De su lectura se desprende que, según la Comisión, debe entenderse por actividad comercial sobre todo la emisión de comunicaciones comerciales de pago, el comercio electrónico y servicios similares, [31] así como los servicios por los que el organismo de radiodifusión cobre una tasa a los destinatarios. Por el contrario, la emisión no remunerada del resto de contenidos constituye, o puede constituir en todo caso, una actividad de interés general. [32]

50. De aplicarse estos criterios sobre la base del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112, ello supondría que únicamente constituiría una actividad sujeta a impuesto la emisión de comunicaciones comerciales de pago, mientras que todo el resto de la actividad de radiodifusión no estaría sujeta a impuesto o bien quedaría exenta como actividad de interés general.

51. A este respecto, debe tenerse en cuenta, sin embargo, que la Comunicación de la Comisión persigue una finalidad distinta a la Directiva 2006/112 y, especialmente, al artículo 132, apartado 1, letra q), de esta. El objetivo de esta Comunicación es, por un lado, garantizar a los Estados miembros la libertad de determinar la denominada «misión [de servicio público]» de los

[28] Sobre esta cuestión, véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181), punto 53.

[29] Sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] DO 2009, C 257, p. 1.

[31] Véanse, en particular, los apartados 48 y 49 y también 57 de la Comunicación de la Comisión.

[32] Véase, en particular, el apartado 65 de la Comunicación de la Comisión.

organismos públicos de radiodifusión [33] y, por otro, prevenir prácticas anticompetitivas, como la compensación excesiva de los costes de ejecución de esa misión y las llamadas «subvenciones cruzadas» de la actividad comercial. [34] En cambio, no entraña problemas la financiación de dicha misión mediante los ingresos de la actividad comercial. Desde el punto de vista de estos objetivos, es pertinente una delimitación estricta del ámbito de la actividad considerada comercial.

52. Por el contrario, el objetivo del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112 es, por un lado, reducir los costes de la actividad de interés general mediante su exención del IVA y, por otro, evitar las distorsiones de la competencia que podrían darse por la exención de una actividad desarrollada en condiciones de competencia con operadores privados. Para alcanzar estos objetivos no resulta necesario determinar el alcance del concepto de «actividad comercial» de los organismos públicos de radiodifusión de forma tan estricta como en la Comunicación de la Comisión. En efecto, desde el punto de vista de las normas de la competencia, es suficiente que la actividad de dichos organismos esté sujeta a impuesto respecto de los servicios que estos presten a título oneroso, es decir, los servicios de emisión de comunicaciones comerciales. Ello garantiza, efectivamente, que esos organismos intervengan en ese mercado en las mismas condiciones que los operadores privados. Por el contrario, la calificación de la emisión de otros contenidos, en la medida en que esta se financie mediante los ingresos procedentes de la emisión de comunicaciones comerciales de pago, como no sujeta o exenta, no contribuye de ningún modo a la consecución de los objetivos del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112. Antes al contrario, puede contribuir a incrementar los costes de dicha actividad, dado que el único efecto de esa calificación sería privar a los organismos públicos de radiodifusión del derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios utilizados para los fines de dicha actividad.

53. Por ello, considero que no deben trasladarse los criterios de delimitación de la actividad de interés general de los organismos públicos de radiodifusión y de la actividad comercial de estos adoptados en la Comunicación de la Comisión al campo del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112.

Interpretación propuesta por BNT

54. Sobre dicha delimitación, BNT expone un planteamiento interesante en sus observaciones. Si entiendo bien su postura, BNT entiende por actividad comercial la emisión de todos los programas que, según ella, atraen a los espectadores y permiten así vender tiempo de emisión para publicidad. Se trata sobre todo de retransmisiones de competiciones deportivas o de la emisión de películas extranjeras o programas de diversión. Sobre esta base, durante el período controvertido en el procedimiento principal, BNT dedujo en su totalidad el IVA soportado por los gastos de emisión de dichos programas. En cambio, la emisión de programas de distinto tipo se efectuaba, en opinión de BNT, en el marco de la misión de servicio público y como tal no está sujeta al IVA.

55. Sin embargo, creo que este planteamiento es erróneo por dos motivos.

56. En primer lugar, la diferenciación efectuada por BNT entre los programas que aportan ingresos por publicidad y los que no aportan tales ingresos me parece arbitraria y no necesariamente acorde con la realidad. Resulta fácil identificar los tipos de programas que cumplen, por excelencia, los criterios de la misión de servicio público y, al mismo tiempo, atraen

[33] Véase, en particular, el apartado 47 de la Comunicación de la Comisión.

[34] Véanse, en particular, los apartados 70 a 76 de la Comunicación de la Comisión.

a una numerosa audiencia y son perfectos «soportes» de publicidad, por ejemplo, los programas informativos. En cambio, los tipos de programas que BNT considera comerciales pueden incluirse perfectamente dentro de la actividad de interés general de los organismos públicos de radiodifusión. Ciertamente, dicho interés está relacionado con «las necesidades democráticas, sociales y culturales de [la] sociedad» [35] y estas necesidades también comprenden áreas como el cine, el deporte o el ocio.

57. En segundo lugar, el método propuesto por BNT para clasificar los servicios que presta no toma en consideración el factor sobre el cual se apoya el sistema del IVA, que es la conexión entre los bienes y servicios que el sujeto pasivo adquiere para las necesidades de su actividad y la entrega de bienes o la prestación de servicios sujetas a impuesto que efectúa en el marco de dicha actividad. En otras palabras, para que pueda considerarse que los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo se utilizan para los fines de su actividad, el coste de su adquisición debe, en principio, formar parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas mediante las que dicho sujeto pasivo repercute el IVA. [36]

Propuesta de resolución

58. Por lo que respecta al coste de adquisición de los bienes o servicios que no se utilicen para las necesidades directas de operaciones gravadas —como ocurre en el caso de los programas emitidos gratuitamente, que únicamente guardan una relación indirecta con la prestación de los servicios de emisión de comunicaciones comerciales de pago—, [37] este objetivo puede lograrse de dos formas. La primera consiste en destinar estrictamente determinados ingresos de la actividad gravada para adquirir determinados bienes o servicios que sirvan para emitir programas gratuitos, por ejemplo, la adquisición de derechos para emitir una película o para retransmitir competiciones deportivas. Sin embargo, como advierten acertadamente las autoridades tributarias en el procedimiento principal, ello requiere llevar una contabilidad separada que permita asociar los ingresos con los gastos.

59. La segunda forma es calcular en qué proporción la actividad del organismo público de radiodifusión se financia mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado (o mediante canon) o mediante ingresos procedentes de operaciones gravadas. Esta segunda cifra, tras deducir los posibles ingresos procedentes de operaciones exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112, reflejará la proporción de la actividad comercial del organismo público de radiodifusión con respecto a la totalidad de la actividad de este. También podrán contabilizarse a continuación en esta parte los gastos soportados por el organismo público de radiodifusión, sin necesidad de una asignación estricta de las diferentes partidas de los gastos a la actividad comercial o a la actividad de interés general. [38]

60. En mi opinión, debe estimarse que el concepto de «actividad comercial» de los organismos públicos de radiodifusión a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112 comprende no solo los servicios prestados a título oneroso en sentido estricto, como la

[35] Protocolo (n.º 29) sobre el sistema de radiodifusión pública de los Estados miembros, anexo a los Tratados UE y FUE.

[36] Véase la reciente sentencia de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913), apartados 41 y 42.

[37] Esta relación consiste en que, por un lado, los programas atraen a los espectadores, por los cuales tiene sentido emitir comunicaciones comerciales, y, por otro, su emisión se financia mediante los ingresos de la emisión de dichas comunicaciones comerciales.

[38] Más específicamente añadiré que la Comunicación de la Comisión prohíbe en principio que la financiación de los organismos públicos de radiodifusión genere beneficios (véanse los apartados 72 a 74 de dicha Comunicación). Por ello, para que la aplicación de la normativa del IVA sea al mismo tiempo acorde con las reglas relativas a las ayudas estatales, cualquier exceso de los ingresos respecto de los gastos, al margen de lo permitido en esa Comunicación, debe imputarse a la actividad comercial.

emisión de comunicaciones comerciales, sino también los servicios por los que sus destinatarios no deban pagar, especialmente la emisión de programas accesibles gratuitamente, en la medida en que estos se financien mediante los ingresos procedentes de la primera categoría de servicios.

61. Me parece que este planteamiento coincide con las respectivas posturas del Gobierno español y de la Comisión, recogidas en sus observaciones en el presente asunto. [39] En mi opinión, este planteamiento también se apoya en las directrices del Comité del IVA resultantes de su 52.ª reunión, celebrada los días 28 y 29 de mayo de 1997. [40] Los Estados miembros reconocieron allí «prácticamente por unanimidad» que la única actividad de los organismos públicos de radiodifusión que no es una actividad comercial es la emisión de programas financiados mediante recursos públicos (es decir, mediante canon o subvención). Lógicamente, la emisión de programas, en la medida en que se financie con ingresos procedentes de la actividad comercial, debe contabilizarse como actividad comercial.

62. Por tanto, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «actividad comercial» de los organismos públicos de radiotelevisión a los efectos de esta disposición comprende las operaciones realizadas a título oneroso y que no constituyan actividades de interés general, así como los servicios prestados gratuitamente, en la medida en que estos se financien mediante ingresos procedentes de dichas operaciones realizadas a título oneroso.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

63. Mediante las cuestiones prejudiciales planteadas, que propongo examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, en esencia, el alcance del derecho del organismo público de radiodifusión a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios que adquiera para las necesidades de su actividad, cuando dicha actividad se financie tanto mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado como mediante ingresos procedentes de su actividad comercial.

64. En las conclusiones presentadas en el asunto Český rozhlas, [41] tuve la oportunidad de analizar esta problemática detalladamente en relación con un organismo público de radiodifusión financiado mediante canon. Sin embargo, dicha problemática trascendía el ámbito de las cuestiones prejudiciales planteadas en aquel asunto y no fue resuelta por el Tribunal de Justicia en su sentencia. En mi opinión, las conclusiones que ofrecí entonces pueden aplicarse al presente asunto. En relación con este, quiero añadir las siguientes observaciones.

[39] Sin embargo, debo destacar que no comparto el planteamiento de la Comisión con arreglo al cual cuando la actividad del organismo se financie, en su totalidad o en parte, mediante ingresos procedentes de comunicaciones comerciales, la emisión de los programas es de carácter accesorio respecto de las emisiones de dichas comunicaciones comerciales, siendo los anunciantes los únicos destinatarios de los servicios de ese organismo. En mi opinión, más bien estamos ante el supuesto en el que los servicios prestados a los espectadores o a los radioyentes (emisión de programas) se financian por los destinatarios de otros servicios, es decir, los servicios de las emisiones de las comunicaciones comerciales. Sin embargo, ello no modifica la calificación de estos servicios desde el punto de vista del IVA.

[40] Documento XXI/1500/96.

[41] Conclusiones presentadas en el asunto C-11/15, EU:C:2016:181, puntos 44 a 63.

Reglas de deducción del impuesto para la actividad mixta

65. Según consolidada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que no estén sujetas al IVA, por ejemplo, porque no se efectúan a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112, no dan derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios adquiridos para las necesidades de estas operaciones. Se trata de la misma regla que la aplicable a las operaciones exentas. [42]

66. Esta regla resulta de fácil aplicación respecto de los bienes y servicios que el sujeto pasivo adquiere exclusivamente para los fines de sus operaciones no gravadas —el sujeto pasivo no adquiere el derecho a deducir el impuesto soportado en la adquisición de dichos bienes y servicios—.

67. La dificultad surge respecto de los bienes y servicios que el sujeto pasivo utiliza tanto para sus operaciones imponibles como para sus operaciones exentas y no gravadas. En esta situación, el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción de forma proporcional a la parte de los bienes y servicios que haya adquirido en las operaciones imponibles que haya realizado.

68. Sin embargo, aunque respecto de las operaciones exentas del IVA, los artículos 173 a 175 de la Directiva 2006/112 contienen normas especiales para calcular esa prorrata, dichas disposiciones no resultan aplicables a las operaciones no sujetas al impuesto. En tal situación, corresponde al Derecho nacional de los Estados miembros regular los principios de su cálculo, respetando la finalidad y la estructura del sistema común del IVA. Dichos principios deben permitir que se tenga en cuenta objetivamente la parte de los gastos correspondientes a las operaciones gravadas y a las operaciones no gravadas. [43]

Aplicación a los organismos públicos de radiodifusión

69. En el presente asunto, según resulta de la respuesta que propongo dar a la primera cuestión prejudicial, el organismo público de radiodifusión no realiza operaciones sujetas al IVA en la medida en que su actividad se financie mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado. Por tanto, dicha actividad no le da derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios utilizados para los fines de esa actividad.

70. En cambio, según se deduce de mi propuesta de respuesta a la segunda cuestión prejudicial, en la medida en que la actividad del organismo público de radiodifusión se financie mediante ingresos procedentes de la emisión de comunicaciones comerciales de pago y de otras operaciones gravadas, dicha actividad constituye su actividad comercial en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112. Esa actividad debe considerarse realizada a título oneroso en su totalidad y, por consiguiente, da derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios utilizados para los fines de tal actividad.

71. En relación con lo anterior, el organismo público de radiodifusión cuya actividad se financie tanto mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado y posibles operaciones exentas como mediante ingresos procedentes de operaciones gravadas tiene derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios utilizados para los fines de esa actividad en la medida en que su actividad se financie mediante estos últimos ingresos.

[42] Véase la reciente sentencia de 8 de mayo de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390), apartados 26 y 27.

[43] Véase la reciente sentencia de 8 de mayo de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390), apartados 28 y 29.

72. Como he recordado, la Directiva 2006/112 no determina el método de cálculo de la prorrata de los costes que corresponde a la actividad no gravada. Por consiguiente, esta determinación incumbe al Derecho nacional de los Estados miembros. Comparto el planteamiento de la Comisión, recogido en su respuesta a la pregunta del Tribunal de Justicia, con arreglo al cual los Estados miembros pueden, pero no tienen por qué, aplicar a este respecto por vía de analogía las reglas establecidas en los artículos 173 a 175 de esa Directiva para las operaciones gravadas y las operaciones exentas.

73. La adopción de la definición que propongo de la actividad comercial de los organismos públicos de radiodifusión permitirá, en especial, aplicar el método básico de cálculo de esa prorrata, establecido en el artículo 174, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Conforme a ese método, el derecho a deducir el IVA soportado corresponde proporcionalmente a la cuantía del volumen de negocios obtenido de las operaciones gravadas con respecto al volumen de negocios total del sujeto pasivo. Al aplicar ese método a los organismos públicos de radiodifusión financiados tanto mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado como mediante operaciones realizadas a título oneroso, debería indicarse en el numerador de la fracción la cuantía del volumen de negocios obtenido de esas operaciones y en el denominador la cuantía de ese volumen de negocios más la cuantía de las subvenciones. A continuación, si el organismo realizó operaciones a título oneroso, pero exentas de IVA con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112, a la prorrata así obtenida, deberían resultarle aplicables las reglas establecidas en los artículos 173 a 175 de dicha Directiva, para obtener la prorrata definitiva según la cual le corresponda a dicho organismo el derecho a deducir el IVA soportado.

74. Obviamente los Estados miembros pueden adoptar otras reglas para el cálculo de dicha prorrata, siempre que cumplan los criterios indicados en el punto 68 de las presentes conclusiones.

75. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 168 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un organismo público de radiodifusión cuya actividad se financie tanto mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado como mediante ingresos procedentes de operaciones sujetas al IVA tiene derecho a deducir el IVA soportado por los bienes y servicios utilizados para los fines de esa actividad en la medida en que dicha actividad se financie mediante ingresos procedentes de operaciones imponibles.

Conclusiones

76. En virtud de todas las consideraciones anteriores, propongo dar las siguientes respuestas a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria):

«1) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un organismo público de radiotelevisión consistente en la prestación de servicios televisivos de comunicación audiovisual no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, a efectos de dicha disposición, en la medida en que se financie mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado.

2) El artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de "actividad comercial" de los organismos públicos de radiotelevisión a los efectos de esta disposición comprende las operaciones realizadas a título oneroso y que no constituyan actividades de interés general, así como los servicios prestados gratuitamente, en la medida en que estos se financien mediante ingresos procedentes de dichas operaciones realizadas a título oneroso.

3) El artículo 168 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un organismo público de radiodifusión cuya actividad se financie tanto mediante subvenciones con cargo a los presupuestos del Estado como mediante ingresos procedentes de operaciones sujetas al IVA tiene derecho a deducir el IVA soportado por los bienes y servicios utilizados para los fines de esa actividad en la medida en que dicha actividad se financie mediante ingresos procedentes de operaciones imponibles.»