

**Asunto C-21/20****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

17 de enero de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria)

**Fecha de la resolución de remisión:**

31 de diciembre de 2019

**Parte demandante:**

Balgarska natsionalna televizia

**Parte demandada:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ — Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP) (Director de la Sección «Impugnación y práctica fiscal y de la seguridad social» de Sofía ante la Administración central de la Agencia Nacional de Recaudación)

**Objeto del procedimiento principal**

Derecho de un ente público de televisión a la deducción de las cuotas soportadas en relación con el impuesto sobre el valor añadido devengado por la prestación de sus servicios.

**Objeto y fundamento jurídico de la remisión**

Interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 25, letra c), 132, apartado 1, letra q) y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo primero, letra b).

## **Cuestiones prejudiciales**

El órgano jurisdiccional remitente formula 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/CE 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/CE, ¿debe entenderse que se trata de operaciones exentas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra q), de la 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/CE 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) 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 entregas 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?

## **Normativa de la Unión y jurisprudencia del Tribunal de Justicia**

Artículos 2, apartado 1, letra [c]), 25, letra c), 132, apartado 1, letra q), 168 y 173, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartados 30 y 34.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de junio de 2016, Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 32.

### **Legislación nacional**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, Ley del IVA):

«Estarán sujetas al [IVA]:

las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por los sujetos pasivos;

[...]

Art. 3 (1) Es sujeto pasivo toda persona que realice una actividad económica con carácter independiente, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[...]

(5) No estarán sujetas al impuesto las actividades u operaciones realizadas por el Estado ni por cualesquiera organismos estatales o regionales en concepto de autoridad pública, aun cuando con motivo de tales actividades u operaciones perciban tarifas, cotizaciones o retribuciones, a excepción de:

1. Las siguientes actividades u operaciones:

n) los servicios de radiodifusión y de televisión prestados con carácter comercial.

(6) Serán considerados sujetos pasivos del impuesto por las prestaciones de servicios que reciban los sujetos pasivos que realicen también entregas de bienes o prestaciones de servicios al margen de una actividad económica independiente, así como las personas jurídicas no sujetas al impuesto que se hayan registrado a efectos del [IVA].

[...]

Artículo 8. «A efectos de la presente ley se entenderá por servicio todo lo que tenga un valor y sea distinto de un bien, dinero de curso legal o monedas extranjeras que se empleen como medios de pago.

[...]»

Artículo 42. Estarán exentas las siguientes operaciones:

2. Las realizadas por el Balgarsko natsionalno radio (Radio Nacional de Bulgaria), el Balgarska natsionalna televizia (Televisión Nacional Búlgara) y la Balgarska telegrafna agentsia (Agencia de Noticias Búlgara) por las que perciban una contraprestación con cargo a los presupuestos del Estado.

[...]»

Artículo 69 (1) Cuando los bienes y servicios sean utilizados para las necesidades de operaciones sujetas realizadas por una persona registrada a efectos del [IVA], dicha persona tendrá derecho a deducir:

1. el impuesto soportado 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 que esté también registrado de conformidad con la presente Ley.

[...]»

Artículo 73. (1) La persona registrada tendrá derecho a una deducción parcial de las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados indistintamente en la realización de operaciones o actividades que generan el derecho a deducción del impuesto y operaciones o actividades que no generan tal derecho.

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 Es objeto de impugnación una liquidación tributaria de 14 de diciembre de 2016 girada por la autoridad tributaria y confirmada por el Director de la Sección «Impugnación y práctica fiscal y de la seguridad social» de Sofía ante la Administración central de la Agencia Nacional de Recaudación mediante resolución de 27 de febrero de 2017. Contra la resolución confirmatoria se interpuso recurso ante el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía).
- 2 La liquidación tributaria fue girada a raíz de una actuación de comprobación efectuada, de conformidad con la Ley del IVA, al organismo Balgarska natsionalna televizia (Televisión Nacional Búlgara, en lo sucesivo, BNT). De dicha liquidación tributaria resultó una cuota por IVA que debía ingresarse, por el período del 1 de septiembre de 2015 al 31 de marzo de 2016, por un importe total de 1 568 037,04 leva, más los intereses devengados del 15 de octubre de 2015 al 14 de diciembre de 2016 por importe de 144 138,74 leva. El expresado importe por IVA es resultado de la regularización de las cuotas declaradas por BNT, efectuada en la citada actuación de comprobación, para los indicados períodos, conforme a la cual se admitió una deducción parcial de las cuotas del impuesto

soportadas en las adquisiciones declaradas por BNT que esta había deducido en su totalidad.

- 3 BNT es una persona jurídica de Derecho público que presta servicios de comunicación audiovisual, con arreglo al artículo 6, apartado 3, del Zakon za radioto i televiziata (Ley de radio y televisión).
- 4 BNT no percibe ninguna contraprestación de los usuarios por la difusión de sus programas de televisión. Su actividad se financia, conforme al artículo 70, apartado 3, de la Ley de radio y televisión, en parte mediante subvenciones estatales y en parte mediante sus propios ingresos obtenidos, en particular, de la publicidad y el *sponsoring*. La subvención se fija por el Consejo de Ministros sobre la base de una cuantía establecida a tanto alzado por hora de programación, y se destina a la preparación, elaboración y difusión de los programas.
- 5 BNT está registrada con arreglo a la Ley del IVA con efectos de 28 de diciembre de 1998. Hasta marzo de 2015 efectuaba una deducción parcial de las cuotas soportadas en todas sus adquisiciones. Tras un estudio elaborado en marzo de 2015, BNT decidió que la actividad de difusión no era una prestación de servicios a los usuarios exenta del IVA, y comenzó a aplicar el método de afectación directa. BNT entiende que tiene derecho a la plena deducción de las cuotas del impuesto soportadas en las adquisiciones utilizadas para sus actividades comerciales. En cambio, considera que tiene derecho a una deducción parcial de las cuotas soportadas en las adquisiciones de los bienes o servicios que utilice indistintamente para actividades comerciales y para actividades que no sean exclusivamente comerciales.
- 6 En la liquidación impugnada, las autoridades tributarias concluyeron que BNT realiza tanto operaciones sujetas y no exentas, como las de publicidad, como operaciones exentas, a saber, la difusión de programas de televisión, y que no es posible establecer con toda seguridad, a la hora de ejercer el derecho de deducción, si una adquisición de bienes o servicios se aplica exclusivamente a una operación exenta o exclusivamente a una operación sujeta y no exenta. En consecuencia, se procedió a regularizar las deducciones objeto de comprobación, de modo que se reconoció el derecho a la deducción parcial de las cuotas soportadas que habían sido deducidas íntegramente por BNT y se denegó la devolución que se había solicitado por importe de 1 568 037,04 leva, por el período de septiembre de 2015 a febrero de 2016.

### **Principales alegaciones de las partes en el litigio principal**

- 7 La demandante, BNT, alega que la liquidación impugnada no es conforme a Derecho.
- 8 Sostiene que la difusión de sus programas no es ninguna prestación de servicios, al faltar la relación jurídica que la vincule a los usuarios. A su modo de ver, tampoco hay contraprestación, pues la subvención estatal no tiene esa naturaleza.

BNT alega que solo desarrolla una actividad comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, a saber, la venta de espacios publicitarios.

- 9 Según BNT, no son aplicables las disposiciones que regulan la deducción parcial del impuesto soportado, pues dicho mecanismo solo rige cuando el sujeto pasivo no puede diferenciar entre las adquisiciones de bienes y servicios afectas a operaciones sujetas y las afectas a operaciones exentas, es decir, cuando no puede aplicarse el principio de la afectación directa. Sin embargo, BNT comenzó a aplicar dicho método en marzo de 2015, analizando cada adquisición aisladamente considerada para determinar si iba destinada a una actividad de carácter comercial o podía destinarse a tal actividad o a una actividad integrada en las operaciones que realiza en cumplimiento de una misión de servicio público.
- 10 Para BNT, la demandada se basa en una disposición de la Directiva que no ha sido traspuesta al Derecho interno, a saber, el artículo 25, letra c). Ahora bien, el Estado o sus organismos no pueden invocar el efecto directo de las disposiciones de una Directiva ni alegar ningún derecho basándose en las disposiciones de esta que no han sido incorporadas al Derecho interno.
- 11 BNT entiende, además, que el artículo 42, n.º 2, de la Ley del IVA, que establece que las actividades que realiza por las que percibe una dotación con cargo a los presupuestos estatales constituyen operaciones exentas, transpone de forma incorrecta las disposiciones de la Directiva, puesto que estas, contrariamente al referido artículo de la Ley del IVA, califican de operaciones exentas «las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión». Ello implica, a su modo de ver, que el criterio que se aplica en la práctica para la tributación es el del modo de financiación de las actividades y no el del carácter comercial de estas. De ello se sigue que, con arreglo al Derecho búlgaro, una actividad que está subvencionada pero que es totalmente de carácter comercial es considerada indebidamente una operación exenta. BNT alega que tal regulación la coloca en una posición menos favorable que la de las empresas de comunicación, que realizan actividades comerciales sujetas al impuesto, y que vulnera el principio de neutralidad fiscal, que impone una tributación igual para operaciones del mismo carácter.
- 12 Del dictamen pericial se deduce cuáles son las actividades de BNT que tenían carácter comercial, de modo que, según BNT, podían deducirse íntegramente las cuotas del impuesto soportadas que estuvieran directamente relacionadas con dichas actividades.
- 13 Finalmente, BNT rebate la argumentación de la demandada según la cual aquella solo tiene derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a su actividad económica si dicha adquisición se financia íntegramente mediante ingresos publicitarios o mediante otros ingresos procedentes de actividades comerciales. Para BNT, la práctica seguida por la Administración tributaria, en virtud de la cual se establecen requisitos adicionales para poder ejercer derechos reconocidos por la ley,

constituye una manera de proceder ilegal y contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

- 14 La demandada sostiene que la liquidación tributaria se ajusta a Derecho.
- 15 Afirma que las autoridades tributarias concluyeron fundadamente que BNT debe deducir parcialmente, con arreglo al artículo 73 de la Ley del IVA, las cuotas del impuesto soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios destinados indistintamente a operaciones sujetas y no exentas y a operaciones exentas. A su juicio, el derecho del sujeto pasivo inspeccionado a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones de derechos de emisión de programas de televisión carece de fundamento, dado que dicho sujeto pasivo no ha demostrado que las adquisiciones se hubieran financiado íntegramente mediante ingresos publicitarios y no mediante subvenciones estatales. Las subvenciones recibidas, que constituyen operaciones exentas en el sentido del artículo 42, n.º 2, de la Ley del IVA, son muy superiores a los ingresos obtenidos de operaciones sujetas.
- 16 Afirma que, dado que BNT no registra individualmente sus adquisiciones de bienes y servicios en función de cómo se han financiado, no es posible separar las adquisiciones que han sido financiadas mediante subvenciones estatales de las financiadas mediante ingresos publicitarios. Considera que precisamente por esta razón el reconocimiento efectuado en la liquidación tributaria únicamente del derecho a una deducción parcial de las cuotas soportadas en la adquisición de los derechos de emisión es conforme a Derecho.
- 17 Para la demandada, al no haber demostrado BNT que para la preparación, la elaboración y la difusión de un programa de televisión solo utiliza recursos procedentes de la venta de espacios publicitarios y no de subvenciones estatales, únicamente tiene derecho a la deducción parcial del impuesto soportado en las compras de bienes o servicios utilizados en la realización de las subsiguientes operaciones sujetas.

### **Breve exposición de los motivos de la remisión**

- 18 El órgano jurisdiccional remitente indica que el litigio entre las partes tiene por objeto determinar si la actividad de BNT como servicio público, en cumplimiento de la misión asignada con arreglo a la Ley de radio y televisión, está excluida del ámbito de aplicación de la Ley del IVA (como sostiene la demandante) o si constituye una operación remunerada aunque exenta en el sentido de la Ley del IVA (como sostiene la demandada). La controversia alcanza también a la cuestión de si lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley del IVA, que regula el derecho a la deducción parcial del impuesto, es aplicable a todas las adquisiciones de bienes o servicios, al no diferenciar las adquisiciones en función del modo de financiación utilizado (como sostiene la demandada), o si debe reconocerse el derecho a la deducción de la totalidad del impuesto soportado en las adquisiciones utilizadas en la realización de actividades comerciales que generan ingresos, mientras que

procede la deducción parcial del impuesto soportado en las adquisiciones que no van destinadas íntegramente a dichas actividades comerciales (como afirma la demandante).

- 19 El órgano jurisdiccional remitente alude a la doctrina de los tribunales búlgaros sentada con ocasión de otra liquidación tributaria girada a BNT con arreglo a la Ley del IVA, que formuló la misma conclusión que la demandada en el caso de autos sobre la denegación de la deducción plena y la procedencia únicamente de una deducción parcial de las cuotas del impuesto soportadas, y según la cual las disposiciones cuya interpretación se solicita en este caso son absolutamente claras y no suscitan dudas.
- 20 En la sentencia de 23 de abril de 2018, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo; en lo sucesivo, «Tribunal Supremo búlgaro») declaró que la actividad de BNT, pese a la misión específica en régimen de Derecho público que se le ha asignado con arreglo a la Ley de radio y televisión, está comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley del IVA y sujeta a este impuesto. Según el artículo 25, letra c), de la Directiva, una «prestación de servicios» puede consistir también en la realización de un servicio en los términos previstos por la ley. Aunque dicha disposición no se ha incorporado al Derecho búlgaro, el Tribunal Supremo búlgaro considera aplicable el principio del efecto directo de la Directiva. De esta manera, el hecho de que un sujeto pasivo ejerza una actividad que consiste en la realización de una misión de interés general asignada en los términos establecidos por la ley no permite deducir que esa actividad no constituye una prestación de servicios en el sentido de la Ley del IVA.
- 21 Según el Tribunal Supremo búlgaro, la relación jurídica existente entre el prestador del servicio y sus destinatarios se basa en la obligación legal a cargo del primero de efectuar la prestación los servicios de interés general.
- 22 Haciendo referencia a los apartados 30 y 34 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-151/13, el Tribunal Supremo búlgaro declaró que existe un vínculo directo entre los servicios prestados por BNT a los usuarios y la contraprestación recibida en forma de subvenciones del Estado. Consideró que no se exige que la contraprestación por la prestación del servicio se obtenga directamente del destinatario de esta, sino que puede también obtenerse de un tercero o, como en el presente caso, del Estado.
- 23 El Tribunal Supremo búlgaro consideró que la sentencia en el asunto C-11/15 no era comparable, dado que el asunto sometido a su conocimiento tenía por objeto subvenciones estatales directamente vinculadas a la prestación de los servicios llevada a cabo por BNT en régimen de Derecho público y de un importe predeterminado con arreglo a criterios claramente definidos.
- 24 En cuanto a la alegación de que el artículo 42, n.º 2, de la Ley del IVA no ha traspuesto correctamente el artículo 132, apartado 1, de la Directiva, el Tribunal

Supremo búlgaro la consideró infundada, por cuanto, al establecerse que las actividades de BNT que dan lugar a la obtención de dotaciones con cargo a los presupuestos del Estado deben ser tratadas como operaciones exentas, se consigue el objetivo de la Directiva de que solo las actividades de radio y televisión realizadas en régimen de Derecho público y sin carácter comercial sean consideradas operaciones exentas.

- 25 El Tribunal Supremo búlgaro declaró que BNT solo tendría derecho a la deducción plena si demostrara que determinadas adquisiciones efectuadas para la realización de actividades comerciales se financian íntegramente mediante ingresos procedentes de la publicidad u otros ingresos relacionados con la emisión de programas de televisión y no mediante las subvenciones estatales recibidas. A este respecto, señaló que los recursos generados con la venta de espacios publicitarios deberían cubrir los costes de adquisición de los productos televisivos, en particular películas, que difundía BNT en uno de sus programas, y que BNT no llevaba ningún registro de la parte de los costes que se sufragaba con las subvenciones estatales y la que cubría mediante la venta de espacios publicitarios.
- 26 El órgano jurisdiccional remitente observa que, efectivamente, las circunstancias fácticas apreciadas en la sentencia del asunto C-11/15 son distintas, dado que la Radio Nacional Checa percibía una tarifa de los oyentes, mientras que BNT percibe subvenciones estatales como televisión pública, una circunstancia que no fue examinada en dicho asunto. Al contrario que en el asunto C-151/2013, en el litigio principal no se da con tanta claridad el vínculo entre la «suma a tanto alzado» en cuestión en aquel asunto y los servicios prestados.
- 27 En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente considera absolutamente necesario, para resolver el litigio principal, aclarar la cuestión de si la emisión de programas por una televisión pública (BNT), por el hecho de estar subvencionada por el Estado, constituye una prestación de servicios «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva aunque exenta del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q), de la misma Directiva, o si se trata de actividades que, por su naturaleza, no constituyen operaciones sujetas al impuesto comprendidas en el ámbito de aplicación de la referida Directiva.
- 28 A este respecto, basta con señalar que, si bien el artículo 132, apartado 1, letra q), establece la exención de las «actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial», dicho precepto, por un lado, solo resulta aplicable a condición de que tales actividades estén sujetas al [IVA] en el sentido del artículo 2 de la Directiva, y, por otro lado, no puede interpretarse de tal modo que amplíe el ámbito de aplicación de la expresada Directiva, definido en el artículo 2 de esta (véase el apartado 32 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-11/15).
- 29 De igual forma, se ha de aclarar, a la luz de la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra c), y del artículo 132, apartado 1, letra q), de la Directiva, si la actividad realizada por una televisión pública relativa a la prestación de servicios

audiovisuales a los usuarios es una prestación de servicios exenta conforme a la Ley del IVA, y si las subvenciones estatales que percibe el organismo público de televisión constituyen una contraprestación y, por tanto, pese a la misión específica asignada en régimen de Derecho público que entraña dicha actividad, BT está comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley del IVA y está sujeta a este impuesto.

- 30 El órgano jurisdiccional remitente señala que la constatación de si la actividad de televisión realizada por BNT, a saber, los servicios de comunicación audiovisual, cuyos destinatarios son todos los ciudadanos de Bulgaria, constituyen una prestación de servicios en el sentido de la Ley del IVA contribuye a dilucidar si debe tenerse en cuenta dicha actividad al examinar el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas en relación con las operaciones sujetas cuyo destinatario es la demandante. Si se entiende que la actividad de televisión pública tiene un carácter dual y comprende tanto operaciones exentas (la difusión de programas de televisión) como operaciones sujetas (servicios publicitarios), el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si se ha de considerar que solo procede la deducción respecto de la parte de las cuotas del IVA pagadas en las adquisiciones de bienes y servicios que pueda considerarse vinculada a las actividades comerciales de la televisión pública. El órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, además, qué criterios tendrían que aplicarse para determinar el derecho a la deducción del impuesto soportado en caso de que se confirme el carácter dual de las actividades de la televisión pública.
- 31 Finalmente, el órgano jurisdiccional remitente pone de relieve las dudas que, pese a la jurisprudencia nacional citada, alberga en cuanto al alcance de las disposiciones de los artículos 2, 132 y 168 de la Directiva del IVA en relación con la actividad realizada por BNT, y que justifican solicitar una interpretación de dichas disposiciones que permita resolver el litigio principal.