

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 22 de junio de 2016 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva 77/388/CEE — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 2, punto 1 — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Concepto — Radiodifusión pública — Financiación mediante tasa»

En el asunto C-111/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) mediante resolución de 18 de diciembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de enero de 2015, en el procedimiento entre

**Odvolací finanční reditelství**

y

**Český rozhlas,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund, S. Rodin y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de diciembre de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Odvolací finanční reditelství, por la Sra. E. Nedorostková, en calidad de agente;
- en nombre de Český rozhlas, por el Sr. P. Orct, advokát;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlášil, Z. Petzl y T. Müller, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. G. Konstantinos y la Sra. A. Dimitrakopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. V. Kaye, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Mantle, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y Z. Malášková, en

calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de marzo de 2016;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, punto 1, de la 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la Odvolací finanční úřad (Dirección Tributaria competente en materia de recursos; en lo sucesivo, «Dirección Tributaria»), anteriormente Finanční úřad pro hlavní město Prahu (Dirección Tributaria de la ciudad de Praga, República Checa), y Český rozhlas (Radio checa), que trata del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a esta última a raíz de su actividad de radiodifusión pública.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone:

«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 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de dicha Directiva establece:

«A. *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 abuso:

[...]

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

### *Derecho checo*

5 En virtud del artículo 1 de la Ley n.º 484/1991, relativa a Český rozhlas, en su versión aplicable al litigio principal, se constituye la sociedad de radiodifusión Český rozhlas, con domicilio social en Praga (República Checa). Según dicha disposición, Český rozhlas es una persona jurídica con capacidad para gestionar su propio patrimonio y para adquirir derechos y obligaciones.

6 El artículo 10 de dicha Ley establece que las fuentes de financiación de Český rozhlas son, entre otras, las tasas radiofónicas percibidas en virtud de una normativa especial y los ingresos

obtenidos mediante sus propias actividades económicas.

7 Conforme al artículo 1 de la Ley n<sup>o</sup> 348/2005, relativa a las tasas de radio y televisión, en su versión aplicable al litigio principal, la tasa radiofónica tiene la finalidad de financiar el servicio público prestado por Český rozhlas.

8 Con arreglo al artículo 2 de esta última Ley, la tasa radiofónica se abona por los aparatos que permiten la reproducción individual de difusiones radiofónicas a voluntad del interesado, con independencia del tipo de recepción (en lo sucesivo, «receptor de radio»), incluso en caso de que el aparato se utilice para otra finalidad.

9 Según el artículo 3 de dicha Ley, son sujetos pasivos de la tasa radiofónica las personas físicas o jurídicas que sean propietarias de un receptor de radio o que, sin ser propietarias, posean o utilicen un receptor de radio en virtud de otro título jurídico durante al menos un mes.

10 El artículo 7 de la misma Ley dispone que el sujeto pasivo abonará la tasa radiofónica o la tasa de televisión al radiodifusor legal, ya sea directamente o por medio de persona autorizada.

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

11 Český rozhlas es una persona jurídica constituida *ex lege*, cuya actividad principal es la radiodifusión pública de programas radiofónicos.

12 Mediante declaraciones tributarias complementarias relativas al período comprendido entre marzo y diciembre de 2006, Český rozhlas incrementó su derecho a deducción del IVA, excluyendo del cálculo del coeficiente aplicado para la deducción del IVA las prestaciones correspondientes a las tasas radiofónicas que le fueron abonadas, que inicialmente había declarado como prestaciones exentas del IVA que no dan lugar a la deducción del impuesto. A este respecto, Český rozhlas alegó que dichas tasas no constituyen la retribución del servicio de radiodifusión pública prestado.

13 Mediante diez liquidaciones tributarias relativas al IVA adeudado por Český rozhlas durante el citado período, la Finanční úřad pro Prahu 10 (Oficina Tributaria n<sup>o</sup> 10 de la ciudad de Praga, República Checa) denegó la exclusión de dichas prestaciones.

14 Český rozhlas interpuso reclamación contra las liquidaciones tributarias.

15 La reclamación fue desestimada mediante diez resoluciones dictadas por la Dirección Tributaria, ante lo cual Český rozhlas interpuso contra las mismas recurso contencioso-administrativo ante el Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga, República Checa).

16 Mediante sentencia de 6 de junio de 2014, el Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga) anuló las resoluciones recurridas y devolvió el asunto a la Dirección Tributaria.

17 La Dirección Tributaria recurrió dicha sentencia en casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

18 En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye la radiodifusión radiofónica pública financiada mediante tasas, cuyo importe se determina por ley y que se imponen al contribuyente que sea propietario de un receptor de radio o que lo posea o tenga derecho a utilizarlo en virtud de otro título jurídico, una “prestación de

servicios realizada a título oneroso”, a efectos del artículo 2, punto 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 se trata de una actividad no económica que, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, no está sujeta al IVA y 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?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

19 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal, que se financia mediante una tasa abonada 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*, constituye una prestación de servicios «realizada a título oneroso», a efectos de dicho precepto, pero exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, o bien en el sentido de que tal actividad no constituye ninguna operación sujeta a gravamen que esté incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

20 A este respecto ha de recordarse que, en el marco del sistema del IVA, las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el cual se haya pactado un precio o un contravalor. De este modo, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contraprestación directa, no existe base imponible y, por lo tanto, dichas prestaciones no están sujetas al IVA (véanse las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, apartado 12; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, apartado 43, y de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services, C?93/10, EU:C:2011:700, apartado 17).

21 De ello se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, y, por tanto, sólo 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 (véanse las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, apartado 44, y de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services, C?93/10, EU:C:2011:700, apartado 18).

22 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», a efectos del citado artículo 2, punto 1, supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, apartado 12; de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, apartado 12; de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, apartado 13; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, apartado 45, y de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services, C?93/10, EU:C:2011:700, apartado 19).

23 En lo relativo al servicio de radiodifusión pública controvertido en el litigio principal, ha de señalarse que entre ?eský rozhlas y las personas sujetas a la tasa radiofónica no existe ninguna relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre el servicio de radiodifusión pública y la tasa.

24 En efecto, en el marco de la prestación del citado servicio, ?eský rozhlas y dichas personas no están vinculadas mediante una relación contractual o un negocio jurídico en el que se haya

pactado un precio, ni tampoco mediante un compromiso jurídico libremente acordado por una parte con respecto a la otra.

25 Por otro lado, la obligación de abonar la tasa radiofónica no trae causa de la prestación de un servicio respecto del cual la tasa constituya el contravalor directo, dado que dicha obligación no está vinculada a que las personas sometidas a tal obligación utilicen el servicio de radiodifusión pública prestado por Český rozhlas, sino que depende de la mera posesión de un receptor de radio, sea cual sea el uso que se le dé al mismo.

26 De este modo, las personas que posean un receptor de radio están obligadas a abonar la tasa aunque sólo lo utilicen para escuchar programas radiofónicos emitidos por radiodifusores distintos de Český rozhlas, como por ejemplo programas radiofónicos comerciales financiados por otros medios diferentes de la tasa, o bien para la lectura de discos compactos o de otros soportes informáticos, o incluso para otras funciones generalmente disponibles en los aparatos que permiten la recepción y reproducción de emisiones radiodifundidas.

27 Además, ha de observarse que el acceso al servicio de radiodifusión pública prestado por Český rozhlas es libre y no está supeditado en modo alguno al abono de la tasa radiofónica.

28 De ello se desprende que la prestación de un servicio de radiodifusión pública que presente las características del controvertido en el litigio principal no constituye una prestación de servicios realizada «a título oneroso», a efectos del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

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

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

31 Otro tanto sucede con la alegación del Gobierno checo con arreglo a la cual la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva sólo tiene sentido si las actividades de radiodifusión pública como las controvertidas en el litigio principal se consideran incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

32 A este respecto, basta con señalar que dicho precepto, por un lado, si bien establece la exención de las «actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial», sólo resulta aplicable a condición de que tales actividades estén «sujetas al [IVA]», a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva, y, por otro lado, no puede interpretarse de tal modo que amplíe el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, definido en el citado artículo 2.

33 Finalmente, en cuanto atañe al paralelismo propuesto por el órgano jurisdiccional remitente entre la situación controvertida en el litigio principal y la que dio lugar a la sentencia de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), ha de señalarse que ambas situaciones no son comparables.

34 A este respecto debe recordarse que, en aquella sentencia, que trataba de un asunto relativo a la sujeción a gravamen de una «suma a tanto alzado por cuidados» que una caja

nacional del seguro de enfermedad abonaba a las residencias para personas mayores dependientes por la prestación de servicios de cuidado a sus residentes, el Tribunal de Justicia declaró que existía un vínculo directo entre los servicios prestados por esas residencias a sus residentes y la contraprestación recibida, a saber, la «suma a tanto alzado por cuidados», por lo que ese pago a tanto alzado constituía la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una de tales residencias en beneficio de sus residentes y, en este concepto, estaba incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

35 Ahora bien, en el litigio principal no sólo no existe tal vínculo entre la tasa radiofónica y el servicio de radiodifusión pública prestado por Český rozhlas, sino que, como ya se ha indicado, el pago de la tasa no trae causa de una relación jurídica que implique un intercambio de prestaciones recíprocas, sino de la ejecución de una obligación impuesta por la ley.

36 Dadas las circunstancias, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal, que se financia mediante una tasa abonada 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 de dicho precepto, y, por consiguiente, no está incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

## **Costas**

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**El artículo 2, punto 1, de la 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, debe interpretarse en el sentido de que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal, que se financia mediante una tasa abonada 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 de dicho precepto, y, por consiguiente, no está incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: checo.