



Roj: **STS 1814/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1814**

Id Cendoj: **28079130022023100131**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/05/2023**

Nº de Recurso: **6672/2021**

Nº de Resolución: **540/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CANT 216/2021,**
ATS 5751/2022,
STS 1814/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 540/2023

Fecha de sentencia: 03/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6672/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/04/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6672/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 540/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6672/2021**, interpuesto por el procurador don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros en nombre y representación de la **SOCIEDAD REGIONAL DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTE, S.L.U.**, contra la sentencia nº 104/2021, de 31 de marzo dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el recurso nº 324/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 31 de marzo de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo promovido SOCIEDAD REGIONAL DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTE contra resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANTABRIA de 26 de septiembre de 2019 que desestima reclamación económico administrativa contra la resolución de la dependencia regional de gestión de la Delegación de Cantabria de la Agencia Española de la Administración Tributaria de 5 de abril de 2018 que desestima el recurso de reposición contra acuerdo de liquidación provisional por IVA periodos 1 T, 2 T, 3T y 4T de 2015, con expresa condena en costas a la parte demandante [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador Sr. don Alberto Ruiz Aguayo, en nombre y representación de la entidad recurrente, presentó escrito de 25 de mayo de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. El artículo 20. Uno.14º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

2.2. El artículo 132.1.n) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA).

2.3. Los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución Española.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 26 de julio de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Álvarez-Buylla Ballesteros, en nombre de la recurrente, el 22 de octubre de 2021; y el Abogado del Estado, en la representación propia, como recurrido, lo ha hecho el 19 de octubre de 2021, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de abril de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si, a los efectos de la exención prevista en el artículo 20. Uno.14º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, las sociedades mercantiles con capital íntegramente público pueden considerarse entidades de Derecho público y, en ese caso, qué condiciones deben reunir para tener tal consideración [...]"

2. El procurador Sr. Álvarez-Buylla Ballesteros, en la mencionada representación, interpuso recurso de casación en escrito de 10 de junio de 2022, en el que se solicita de la Sala:



"[...]: 1º) Que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida;

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;

3º) Y, en consecuencia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de 26 de septiembre de 2019... en los términos solicitados en el escrito de demanda, en cuyo suplico se interesaba el dictado de sentencia por la que se anule el acto recurrido y, por tanto, la liquidación nº A3960016306002273 [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 27 de julio de 2022, donde señala:

"[...] solicitamos de esa Sala que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que: Las sociedades mercantiles con capital íntegramente público, que tengan la consideración de medio propio u órgano técnico-jurídico de la Administración Pública de la que dependen, deben considerarse "entidades de Derecho público" a los efectos de la exención de las prestaciones de servicios recogidas en el artículo 20. Uno. 14º de la Ley 37/1992, del IVA. Sobre esa base, desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida y por extensión la resolución del TEAR de Cantabria impugnada [...]"

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 25 de abril de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la óptica del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, a los efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, las sociedades mercantiles con capital íntegramente público pueden considerarse entidades de Derecho público y, en ese caso, qué condiciones deben reunir para tener tal consideración.

SEGUNDO.- Síntesis del auto de admisión en lo referente a los hechos, la sentencia a quo y las disposiciones aplicables al caso.

El auto de admisión del presente recurso recoge, de una parte, los hitos del procedimiento seguido; y, de otra, los fundamentos de la sentencia de la Sala de Cantabria, que se reproducen. En ella, se resuelve, en sentido denegatorio, la pretensión de la sociedad pública recurrente, negando que concurra en su actividad la exención del art. 20. Uno.14º de la Ley 37/1992, del IVA, con argumentos que se refieren a su naturaleza jurídica que, a su juicio, no es equiparable a la de una entidad de derecho público, según dicho precepto:

"[...] Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones [...]:

...14.º Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares".

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:



1º. Con fecha 13 de abril de 2016, la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación de Cantabria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] notificó a la sociedad hoy recurrente el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, trimestres primero a cuarto de 2015, que terminó mediante acuerdo de 19 de octubre de 2016 por el que se practicaron las correspondientes liquidaciones provisionales del IVA.

2º. Contra el anterior acuerdo la sociedad interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución de 5 de abril de 2018 y, frente a ésta se interpuso reclamación económico-administrativa que fue igualmente desestimada por resolución de 26 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria.

3º. La sociedad interpuso **recurso contencioso-administrativo** contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 324/2019 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre el particular controvertido se contiene en los fundamentos jurídicos quinto, sexto y séptimo con el siguiente tenor literal: (se transcribe antes el F.J. 2º):

" **SEGUNDO.-** La resolución del TEARC de 26 de septiembre de 2019 desestima la reclamación económico administrativa contra la resolución de la dependencia regional de gestión de la Delegación de Cantabria de la AEAT de 5 de abril de 2018 que desestima el recurso de reposición contra acuerdo de liquidación provisional por IVA periodos 1T, 2T, 3T y 4T de 2015.

Dicha resolución se funda en que resulta aplicable la exención discutida del *art. 20. Uno. 14º LIVA* a las operaciones por prestaciones de servicios consistentes en venta de entradas y visitas guiadas (encuadrables en los apartados a) y b) del citado artículo) a los centros culturales del Gobierno de Cantabria cuya gestión tiene encomendada esta sociedad pública; así como la venta de entradas al Palacio de Festivales u otros locales, igualmente dependientes, como las filmotecas, para asistir a "representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas"; en consecuencia, la controversia reside en que, según el criterio de la administración, contraria a la postura de la demandante, algunos servicios prestados por la Sociedad Regional de Educación Cultura y Deporte (SRECyD) a terceros -fuera de la encomienda de gestión a la educación infantil- **son operaciones sujetas pero exentas de IVA.**

El debate pivota sobre el elemento subjetivo de la exención al entender la administración tributaria que los servicios recogidos en el referido *artículo 20. Uno. 14º LIVA* y prestados por la SRECyD, fuera de los encargos hechos por la administración autonómica, son operaciones sujetas y exentas, debido a la consideración de la mercantil como entidad de derecho público, sin embargo, tal conclusión conduce a *que las actividades exentas no tengan derecho a la deducción del IVA al tiempo que denuncia la sociedad regional un efecto distorsionador de la competencia* con el resto de operadores económico-privados que inciden en el consumidor final.

Aunque el obligado tributario alega que la dependencia regional no aplicó el mismo criterio en actuaciones anteriores, seguidas cerca de la sociedad absorbida Palacio de Festivales, debiendo aplicar en virtud del principio de vinculación de los actos propios el mismo criterio que en actuaciones anteriores, discrepa el TEARC de ello y aunque *en comprobación anterior la oficina gestora no cuestionase la naturaleza de las operaciones declaradas por la sociedad pública Palacio de Festivales, al admitir como correcta la base imponible y cuotas correspondientes al IVA devengado por la realización de operaciones sujetas y no exentas, consistentes en la organización y desarrollo de espectáculos, a terceros mediante contraprestación*, siendo la cuestión controvertida la limitación de la deducibilidad del IVA soportado por la entidad, en relación con los gastos satisfechos en la realización de las anteriores, junto con aquellas operaciones realizadas en desarrollo de la actividad que la oficina gestora consideró no sujeta al impuesto y cuyo destinatario era el ente público del que depende, esto es, la Consejería de Educación, Cultura y Deporte del Gobierno de Cantabria.

La comprobación por la oficina gestora en que finaliza la liquidación provisional objeto de la reclamación económico administrativa, en cambio, sí ha entrado a valorar la naturaleza de dichos servicios y la posible aplicación de la exención a las operaciones declaradas por la entidad reclamante correspondientes a prestaciones de servicios por venta de entradas y visitas guiadas, al amparo de lo dispuesto en el *art. 20. Uno. 14º LIVA*, concluyendo que, efectivamente, se trata de operaciones que se encuadran en el ámbito de la exención.

Consecuentemente, termina el TEARC por manifestar que solo hay una forma correcta de declarar y ha considerado que las citadas operaciones se enmarcan en el ámbito de la exención pues un criterio erróneo en un ejercicio determinado vincula al órgano administrativo para posteriores actuaciones con relación a dicho ejercicio, pero no con relación a ejercicios posteriores...



...QUINTO.- Este recurso contencioso administrativo se refiere a las liquidaciones de IVA de los trimestres primero, segundo, tercero y cuarto de 2015, por lo que han de tenerse presente las resoluciones recaídas sobre los restantes ejercicios del IVA referidos a la demandante por esta misma actividad que también han sido objeto de recurso contencioso administrativo, resuelto por sentencia de esta misma sala, como la de 18 de septiembre de 2014 (recurso contencioso administrativo nº 367/2013):

Esta sentencia sobre la liquidación del IVA ejercicio 2011, que contenía deducciones simuladas en función de la explotación de la Torre del Infantado de Potes al cobrar una entrada a los visitantes con repercusión de IVA, efectuaba una serie de precisiones, tras dejar constancia que la titularidad del cien por ciento de las participaciones sociales corresponden al Gobierno de Cantabria, llegaba a la conclusión que se trataba de una sociedad de titularidad íntegramente pública cuyo consejo de administración era presidido por el propio presidente del Gobierno de Cantabria, sin remuneración del cargo, según pudo observarse en las cuentas publicitadas, tutelada y controlada por la administración en su actividad como si de un servicio propio se tratara, operando con el máximo de los beneficios fiscales correspondientes a entidades sin fines lucrativos a través de encomiendas de gestión de obligado cumplimiento, siendo expresamente consideradas como medio propio y servicio técnico de la administración autonómica.

Al igual que en el caso que nos ocupa, en aquél supuesto no se discutía la no sujeción de los importes percibidos procedentes del Gobierno de Cantabria (con fundamento en el art. 7. 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) sino supuesta la sujeción de los procedentes de terceros, la posible exención de tales operaciones, centrándose el debate en la condición de entidad de derecho público o mercantil por regirse por las normas de derecho privado.

La exención también era rechazada por la sociedad impugnante al defender que pese a tratarse de una actividad desplegada frente a terceros de carácter cultural, no estaría exenta al carecer del carácter social en el ámbito subjetivo siendo un servicio de ocio el que despliega en régimen de competencia con otras empresas de entretenimiento como teatros cines, etc.

Conforme al art. 5 de LIVA sujeta al impuesto, las actividades de las sociedades mercantiles y su art. 7.8º que excluye las entregas de bienes y prestación de servicios realizadas directamente por entes públicos, no aplicándose la exclusión cuando actúen por medio de empresa mercantiles, se debe a la Sexta Directiva 77/388 y en la actualidad a la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, arts. 4.5 y 13.1 respectivamente, que no otorgan la condición de sujeto pasivo a los organismos de derecho público "en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas" salvo "distorsión significativa de la competencia".

Consecuentemente, si ambas partes admiten en aquel supuesto la sujeción al IVA de la actividad de explotación de la Torre del Infantado en cuanto económica llevada a cabo por la entidad Sociedad de Gestión del Año Jubilar Lebaniego (SGAJL) como mercantil, dos son las modalidades de ejercicio de las actividades que permiten determinar el alcance de la no imposición a los organismos públicos, según actúen o no en el ejercicio de sus funciones públicas, hoy como autoridades públicas y, en el supuesto de autos, recordaba la sentencia de la sala conforme al art. 6 del decreto de autorización que la SGAJL, "en ningún caso podrá disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad pública" por lo que su explotación económica frente a terceros estará sujeta al impuesto.

SEXTO.- La sentencia de la sala de 18 de septiembre de 2014, anteriormente citada, dice:

"Este sería el caso debatido pues, el artículo 20. Uno. 14º de LIVA ha de interpretarse en el marco de la exención contemplada en el artículo 132.1.n) de la Directiva 2006/112 (antiguo 13.A.n. de la Directiva 77/388). Los Estados miembros eximirán...

"n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate".

En concreto, el artículo 20. Uno. 14º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que están exentas: ...

...SÉPTIMO. - En relación con la interpretación de las exenciones, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea afirma con rotundidad en la sentencia de 28-11-2013, C- 219/12, -en realidad, es la 319/2012- asunto MDDP, que:

"Según una jurisprudencia reiterada, los términos empleados para definir las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva IVA deben interpretarse en sentido estricto. No obstante, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de



neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos (véase, en particular, la sentencia de 15 de noviembre 2012, Zimmermann, C-174/11, apartado 22 y jurisprudencia citada)"...

Deduco, en consecuencia, la repetida sentencia de esta sala:

"En este caso y del régimen jurídico resumido en el fundamento jurídico se desprende, no sólo el límite del ejercicio de facultades que impliquen autoridad pública (límite que permite la sujeción al impuesto de la actividad analizada) sino también el hecho de que ha sido expresamente calificada como medio propio y servicio técnico de la Administración, quien la tutela y controla como si de un servicio administrativo más se tratase. De ahí el capital público, su consejo de administración integrado por miembros de la administración, las aportaciones públicas, su tutelaje, su operatividad a través de encomiendas de gestión.... Es decir, en realidad y pese a su forma jurídica externa y su inicial sumisión a las normas de derecho privado, se trata de un brazo ejecutor de la administración para la ejecución de un servicio, en este caso actividad económica de interés cultural general, viniendo obligada al cumplimiento de la correspondiente encomienda de gestión, por lo que a efectos de la exención del artículo 20.Uno.14º LIVA ha de considerarse a todos los efectos como organismo público. Y tal calificación como organismo público parte del principio de neutralidad fiscal en cuanto se opone a que servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (§ 48 de la sentencia Zimmermann citada).

Conclusión admitida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sentencia de 12 de junio de 2004, recurso 8139/1999 de la forma siguiente:

"A este respecto conviene tener presente la doctrina científica más conspicua que ha distinguido y matizado lo que son las sociedades de entes públicos, surgidas a partir del momento en que la Administración adoptó como técnica de funcionamiento el de las sociedades mercantiles, para gestionar así con más eficacia (relaciones laborales, contabilidad, etc.) las actividades industriales, comerciales y de servicios que venían realizando mediante determinados organismos autónomos.

La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa (art. 1665 del Código , art. 116 del Código de Comercio) [...].

Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas y, particularmente, es menester traer a colación el texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1960, cuyo artículo 3º, apartado 1 , disponía: "1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales", régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100 por ciento por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea, como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo.

Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la sala considera que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el apartado 6º del artículo 5 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, anterior, permite, conforme a nuestro derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un organismo Público, respetando así las prescripciones de la Sexta Directiva".

TERCERO.- Resumen de la posición del Abogado del Estado.

Asegura el Abogado del Estado, en su escrito de oposición que el problema debatido no está tanto en el carácter cultural de la actividad de la explotación efectuada (que no se discute) como en el elemento subjetivo, esto es, la condición de sujeto susceptible de exención, siendo así que no cabe la analogía en la interpretación del precepto y, en general, en las exenciones al impuesto.

Afirma el Abogado del Estado, al respecto, lo siguiente:



"[...] A fin de simplificar al máximo el debate y poder dar una respuesta a la cuestión casacional de interés objetivo admitida debemos señalar, con el auto de admisión (Razonamiento Jurídico Quinto), que la cuestión jurídica, al no existir controversia sobre la sujeción al IVA de la entidad recurrente, queda circunscrita a determinar si, **existiendo conformidad con que las operaciones realizadas por la sociedad se encuentran sujetas al impuesto, les resulta de aplicación, sin embargo, la exención del artículo 20.Uno.14º de la LIVA porque, como afirma la sentencia de instancia, la sociedad debe ser considerada una entidad de Derecho público.**

La respuesta en Derecho a esa cuestión y al mismo tiempo a las alegaciones contenidas en el escrito de interposición de la entidad recurrente debe comenzar con la reproducción del artículo 20. Uno.14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido LIVA), según el cual:

" Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: (...)".

[...] El núcleo esencial de discrepancia de las partes intervinientes, la entidad recurrente tributaria y la AEAT, se encuentra, como hemos dicho, en el elemento subjetivo, en la condición del sujeto pasivo del impuesto susceptible de exención, "*entidades de Derecho Público*", y si en ella tienen encaje las sociedades mercantiles autonómicas, cuyo capital pertenece íntegramente, el 100%, a la Administración, en este caso, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, todo ello en relación a los cuatro trimestres del IVA de 2015.

La interpretación del citado artículo 20. Uno. 14º de la LIVA debe hacerse en el marco de la exención contemplada en el artículo 132.1.n) de la Directiva 2006/112, del IVA (antiguo 13.A.n. de la Directiva 77/388) y de la jurisprudencia del TJUE, sobre el mismo. El precepto en cuestión dispone que:

"Los Estados miembros eximirán...

"n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por **Entidades de Derecho público** o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate".

Sobre el art. 132 de la Directiva 2006/2012 existe una constante doctrina del TJUE, siendo la Sentencia más reciente, con resumen de las anteriores , **la de 28 de abril de 2022 C-612-20 , Happy Education SRL**, que pasamos a reproducir para, a continuación, extraer de ella las consecuencias jurídicas precisas.

"26 Con carácter preliminar procede recordar que el artículo 132 de la Directiva 2006/112 establece exenciones que, como indica el título del capítulo al que pertenece dicho artículo, tienen como objetivo favorecer determinadas actividades de interés general. No obstante, las exenciones no se refieren a todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera detallada (sentencias de 4 de mayo de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, apartado 17).

27 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, *las citadas exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA* (sentencias de 26 de octubre de 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, apartado 17 y jurisprudencia citada, y de 21 de octubre de 2021, Dubrovin & Tröger-Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, apartado 21).

28 *Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, establecido en el artículo 2 de esa Directiva, de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones establecidas en el artículo 132 de dicha Directiva deban interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos* (sentencias de 4 de mayo de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, apartado 23 y jurisprudencia citada, y de 21 de octubre de 2021, Dubrovin & Tröger - Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, apartado 22).

Ha sido la Sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2015 C-174-14, la que ha dado un paso, al analizar o dar unas pautas para determinar si nos encontramos o no ante una "*entidad de Derecho Público*", partiendo siempre de la base jurisprudencial de que las exenciones del artículo 132 de la Directiva y también el concepto de "organismo de derecho público" son conceptos autónomos de derecho de la Unión.

En este sentido, la sentencia indicada analiza el concepto de "organismo de derecho público" y su condición o no de sujetos pasivos, afirmando:

"47. Ahora bien, el contexto en el que se inserta el concepto de "demás organismos de Derecho público" que figura en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 es radicalmente distinto.



48. En efecto, ese concepto no pretende definir el ámbito de aplicación del IVA sino que, por el contrario, establece una excepción a la regla general en la que se basa el sistema común de este impuesto, a saber, la regla conforme a la cual el ámbito de aplicación de dicho impuesto se define con gran amplitud, incluyendo en él todas las prestaciones de servicios prestadas realizadas a título oneroso, incluyendo las realizadas por organismos de Derecho público (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Países Bajos, C-79/09, EU:C:2010:171, apartados 76 y 77).

49. En cuanto excepción a la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, debe ser objeto de *interpretación estricta* (véase, en particular, la sentencia Isle of Wight Council y otros, C-288/07, EU:C:2008:505, apartado 60, y el auto Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, apartado 19).

Se parte de que dicho concepto es un concepto autónomo de derecho de la Unión, añadiendo:

"52 Además, según jurisprudencia igualmente reiterada del Tribunal de Justicia, *tanto de la exigencia de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme, que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar* (véase, en particular, la sentencia Fish Legal y Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, apartado 42).

53 Ahora bien, procede hacer constar que el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no contiene remisión alguna al Derecho de los Estados miembros.

54. Por lo tanto, *los conceptos que figuran en esa disposición, entre ellos el de "demás organismos de Derecho público", deben ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión (...).*

57 El Tribunal de Justicia ha precisado también que *el carácter de "organismo de Derecho público" no puede derivarse del mero hecho de que la actividad controvertida consista en la realización de actos que forman parte de las prerrogativas de poder público* (véase en este sentido, en particular, el auto Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, apartado 17 y jurisprudencia citada).

58 No es menos cierto que el hecho de que el organismo de que se trate disponga, en virtud del Derecho nacional aplicable, de prerrogativas de poder público, si bien no resulta determinante a efectos de dicha calificación, constituye no obstante, en la medida en que es una característica esencial propia de toda autoridad pública, un indicio importante para acreditar que dicho organismo debe ser calificado de organismo de Derecho público".

Por lo que se refiere a la sentencia mencionada por la recurrente, **la Sentencia del TJUE de 28 de noviembre de 2013 C-319-12** (cuyo apartado 25 se reproduce también en la sentencia de instancia) en concreto, el apartado 56 de la misma, debe leerse en su conjunto, parte de que la norma nacional va en contra de lo que prevé la Directiva. No es nuestro caso. No se analiza ahí el concepto de "Entidad de derecho público" como pretende la entidad recurrente sino que, en ese caso, *se trataba de dilucidar si los servicios de educación prestados por una entidad de derecho privado con fines comerciales eran comparables a los prestados por organismos de educación de Derecho público en el sentido del artículo 132 de la Directiva.*

En esa misma sentencia se recuerda, en el apartado 44, que "el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a excepción de los casos previstos expresamente en las Directivas en la materia, cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado (véanse, en particular, las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 28, y de 26 de septiembre de 1996, Debouche, C-302/93, Rec. p. I-4495, apartado 16)".

De lo expuesto queda claro lo siguiente (en las conclusiones del AE):

1.- Las exenciones del artículo 132 de la Directiva 2006/112 constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro en la aplicación del régimen del IVA.

2.- Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general -artículo 2 Directiva-, de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

3.- El concepto de *organismos de derecho público* no pretende definir el ámbito de aplicación del IVA, sino que, al contrario, contiene una excepción a la regla general en la que se basa el sistema común de este impuesto a saber, la regla conforme a la cual el ámbito de aplicación del impuesto se define con gran amplitud,



incluyendo todas las prestaciones de servicios prestadas realizadas a título oneroso, incluyendo las realizadas por organismos de Derecho público.

4.- Tanto de la exigencia de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme, que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar.

5.- El carácter de "organismo de Derecho público" no puede derivarse del mero hecho de que la actividad controvertida consista en la realización de actos que forman parte de las prerrogativas de poder público.

Pese a la condición de noción autónoma del derecho de la Unión que ostenta la índole de los organismos de Derecho público -a efectos del IVA- el escrito de oposición analiza también la naturaleza jurídica de la sociedad pública recurrente (participada al 100 por 100 por el Gobierno de Cantabria) conforme a la propia regulación autoorganizativa autonómica:

"[...] Pues bien, llegados a este punto, estamos ya en condiciones de dar una respuesta a la cuestión suscitada que ya adelantamos va a ser favorable a la inclusión en el concepto de " *entidades de Derecho Público*" de una sociedad mercantil autonómica, de capital íntegramente público que, como medio propio de la Administración autonómica, presta alguno de los servicios mencionados en el precepto, que la Ley declara exentos del IVA, con las consecuencias legales pertinentes.

Las razones que nos llevan a ello nos alejan de una interpretación formalista de las sociedades mercantiles autonómicas como contrapuestas a los Organismos Autónomos y Entidades Públicas Empresariales vinculados o dependientes de la Administración General de la CCAA, aunque integrantes todos ellos del Sector Público Institucional, según el artículo 86 de la Ley de Cantabria 5/2018, de 22 de noviembre, de Régimen Jurídico del Gobierno, de la Administración y del Sector Público Institucional de la Comunidad Autónoma de Cantabria, esgrimida especialmente de adverso, aunque lo primero que hay que decir que no es la Ley aplicable *ratione temporis* al referirse la regularización al IVA del año 2015.

En ese periodo estaba vigente la Ley 6/2002, de 10 de diciembre, de Régimen Jurídico del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria... que, en su artículo 73, relativo a la Administración Institucional, no contemplaba a las sociedades mercantiles, refiriéndose únicamente a los **organismos públicos** (clasificados en organismos autónomos y entidades públicas empresariales) y a aquellas otras entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Cantabria que se regularán por su normativa específica, y supletoriamente por lo establecido con carácter general en la presente Ley para los organismos públicos, en la que tenían encaje las **sociedades mercantiles creadas por la Comunidad Autónoma**, en base a las previsiones al respecto de la Ley 3/2006, de 18 de abril, de Patrimonio de Cantabria..., más en concreto de los artículos 151.1.b) y 153, integrando, con los organismos autónomos y entidades públicas empresariales (amén de la propia Administración General, las fundaciones, consorcios y demás entidades regionales de Derecho Público), el Sector Público Regional, más en concreto formando parte de las entidades públicas empresariales y demás entidades no incluidas en el sector público administrativo, el llamado sector público empresarial (artículo 154.2 de dicha Ley)...

...Pero es más, estatutariamente, nos encontramos ante un órgano técnico-jurídico, un medio propio, del ente público del que depende, en este caso, de la Administración de la CCAA.

En efecto, como detalla el Decreto autonómico 17/2013, de 18 de abril, de modificación de la denominación, objeto social y domicilio de la Sociedad Mercantil Autonómica Sociedad Regional de Cultura y Deporte, Sociedad Limitada y aprobación de sus nuevos estatutos (Boletín Oficial de Cantabria de 29 de abril de 2013 - se adjunta con este escrito para facilitar su localización) la sociedad indicada se creó por resolución del Consejero de Economía y Hacienda de 8 de octubre de 2007, de conformidad con el artículo 157 de la Ley 3/2006, de Patrimonio de la CCAA de Cantabria, citada, configurándose desde ese año 2013, como la única entidad del sector empresarial de la Comunidad Autónoma.

En los nuevos Estatutos sociales, aprobados por ese Decreto, en su artículo 2.5 se deja claro que:

"2.5. La Sociedad, cuya actividad está vinculada a la Consejería competente en materia de Educación, Cultura y Deporte es un medio propio y servicio técnico de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria y de los poderes adjudicadores dependientes de ésta. En consecuencia, a efectos contractuales, sus relaciones con los poderes adjudicadores de los que es medio propio y servicio técnico tendrán naturaleza instrumental y no contractual, y se articularán a través de las encomiendas de gestión previstas en el artículo 24.6 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, por lo que, a todos los efectos, serán de carácter interno, dependiente y subordinado.



Dichas encomiendas se formalizarán mediante la suscripción de convenios en los que se especificarán las condiciones de la encomienda y las obligaciones asumidas por la Sociedad.

Las encomiendas de gestión resultarán de ejecución obligatoria para la Sociedad, de acuerdo con las instrucciones fijadas por la entidad encomendante, y la prestación encomendada se retribuirá por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la cual depende. La Sociedad no podrá participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sea medio propio, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador; pueda encargarsele la ejecución de la prestación objeto de las mismas".

[...] Pues bien, la Sentencia de esa Sala de 12 de junio de 2004 c.8139/1999, Ponente: Excmo Sr. D. Alfonso Gota Losada, en un supuesto, en efecto, en el que se discutía la sujeción o no de determinadas actividades realizadas por una sociedad pública municipal, de capital íntegramente pública, dio unas pautas muy claras sobre la naturaleza de estas sociedades, aun reconociendo que se relacionan con terceros bajo fórmulas regidas por el Derecho privado, diciendo que: ...*(ya ha quedado literalmente transcrito, más arriba)*.

"[...] De esas características participa claramente, como medio propio y servicio técnico de la Administración autonómica (así calificada expresamente en sus estatutos), que la tutela y controla como si fuera un servicio administrativo más de la misma, la sociedad recurrente. Su capital es íntegramente público, su Consejo de Administración lo integran exclusivamente miembros de la Administración y las aportaciones o transferencias que recibe para su normal funcionamiento son públicas, prestando un servicio público en régimen de gestión directa.

Como bien dice la sentencia recurrida, con cita de otra anterior, en realidad y, pese a la forma jurídica externa y su inicial sumisión a las normas de derecho privado, se trata de un brazo ejecutor de la Administración para la ejecución de un servicio, en este caso, de una actividad económica de interés cultural general, viniendo obligada a ella en virtud de la correspondiente encomienda de gestión. En definitiva, se trata de una entidad íntegramente participada por un ente público y dedicada a la gestión de servicios propios de dicho ente territorial a modo de un órgano técnico jurídico de dicho ente, que encajaría sin duda en el concepto de "*entidad de Derecho Público*" del artículo 20. Uno.14º de la LIVA, teniendo presentes los parámetros de la jurisprudencia del TJUE antes citadas en relación con el artículo 132 de la Directiva 2006/112.

La calificación de organismo de Derecho Público no es formal, sino que ha de derivarse de la relación que mantiene con la Administración que la crea y el tipo de servicio prestado. Las notas características expuestas llevan a la inclusión de la sociedad recurrente en el concepto amplio del artículo 20. Uno.14.º de la Ley 37/1992, sin que sin que ello suponga realizar una interpretación extensiva del precepto para extender la exención a más supuestos de los estrictamente queridos por el legislador.

Es cierto que las sociedades mercantiles públicas son organismos distintos a las entidades públicas empresariales, pero unas y otras son organismos públicos o entidades integrantes del sector público institucional, en los términos empleados por la Ley 3/2006, del Patrimonio de la Comunidad y de la posterior Ley 40/2015, del Sector Público, o *entidades del Sector Público Institucional* de la Comunidad Autónoma de Cantabria en términos del actual artículo 86 de Ley 5/2018, de 22 de noviembre, de Régimen Jurídico del Gobierno, de la Administración y del Sector Público Institucional de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Las sociedades mercantiles públicas, por otro lado, es sabido que se rigen íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sean de aplicación la normativa presupuestaria, contable, patrimonial, de control financiero y contratación.

En resumen, la Sociedad Regional de Educación Cultura y Deporte es una sociedad mercantil autonómica, participada al 100 por 100 por la Comunidad Autónoma de Cantabria, que presta un servicio público en régimen de gestión directa no tratándose de una sociedad mercantil privada, sino pública. Además, la sociedad recurrente tiene la condición de medio propio y servicio técnico de la Administración autonómica reconocido expresamente por sus estatutos, siendo la totalidad de su capital de titularidad pública, tal y como exigía el artículo 24.6 del Texto refundido de la Ley de contratos del sector público. Por tanto, tiene la consideración de "*entidad de Derecho público*" en los términos legales del precepto analizado y por ello, las actividades enumeradas son operaciones exentas sin derecho a deducción [...]."

CUARTO.- Consideraciones de la Sala.

a) El artículo 20. Uno.14º de la Ley 37/1992, del IVA, contiene una exención objetiva, máxime si se lo interpreta conforme a la dicción del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA 2006). La finalidad explícita de esta exención se desvela con nitidez en la propia rúbrica del capítulo: "*Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general*".

Con arreglo a lo que indica el precepto, en su versión en español:

"...Artículo 132

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:...

... n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate..."

b) No se discute aquí que la actividad prestada por la sociedad pública recurrente encaja a la perfección en la prevista como exenta. Tal como expresa, con acierto, la sentencia del TSJ Cantabria, la actividad regularizada viene referida al cobro de entradas para acudir a conciertos y eventos en el Palacio de Festivales y entradas a museos o centros culturales igualmente dependientes, como las filmotecas, para asistir a "representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas".

c) El único argumento que esgrime la Sociedad pública es que no es una entidad de Derecho público. Esto se desmiente si advertimos que la sentencia de esta Sala de 12 de junio de 2004 -recurso de casación nº 8139/1999-, aun referida a la ya derogada Sexta Directiva, conceptúa a la allí recurrente, sociedad municipal participada al 100 por 100 como una entidad de derecho público.

d) En realidad, no estamos ante un supuesto de no sujeción que concierne a las Administraciones como tales (art. 7. 8º LIVA), sino ante una exención que se justifica en el objetivo de promover la cultura, en los casos donde hay una prestación de servicios culturales onerosos y por los que se percibe un precio.

e) Hay un argumento de refuerzo no utilizado por las partes, pero al que concedemos un valor relevante: la exención, en su configuración legal y en la Directiva afecta también a entidades pura e inequívocamente privadas, junto con las Entidades de derecho público: "[...] Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social".

Siendo ello así, carecería de sentido que, desde una perspectiva subjetiva, la exención alcanzara a prestaciones culturales de las Administraciones, de los organismos autónomos, de los establecimientos culturales privados, pero no a las efectuadas por una mercantil de titularidad absoluta de una Administración.

f) Es cierto que la norma del art. 20.1.14º LIVA es equívoca, porque menciona la palabra *establecimiento* (que puede inducir a confusión) y la expresión "...de carácter cultural...", pero la fórmula, interpretada conforme a la Directiva, incluye a entidades culturales privadas, por lo que ese *carácter social* parece referirse más al objeto de la actividad que a la forma de personificación.

g) Es cierto que la Directiva incluye en la exención a "...otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate...", que es expresión que parece distinta de la incorporada a la ley interna, pero que en su conjunto no excluye que una sociedad pública mercantil, como pertenencia de la Administración y que presta servicios culturales, sea conceptuada sin violentar las normas, como Entidad de derecho público a los efectos del IVA.

h) La empresa pública recurrente ha sido expresamente calificada como *medio propio y servicio técnico de la Administración*, quien la tutela y controla como si de un servicio administrativo más se tratase. En los Estatutos sociales, así se establece en su artículo 2.5.

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendidos los anteriores razonamientos, declaramos la siguiente doctrina:

a) A los efectos de la exención prevista en el artículo 20. Uno.14º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, las sociedades mercantiles, con capital íntegramente público y estatuto jurídico semejante al de los organismos fundacionales de la Administración, pueden considerarse entidades de Derecho público.

b) La exención del mencionado precepto, interpretado conforme al art. 132.1.n) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Directiva IVA), de naturaleza objetiva -en pro del fomento de la cultura- y de interpretación restrictiva, afecta a todas las entidades públicas y privadas, en los términos expresados, cuando llevan a cabo las prestaciones de servicios culturales que se han descrito.

Ello determina que no ha lugar al recurso de casación, con confirmación de la sentencia impugnada, cuyo criterio es plenamente acertado.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la **SOCIEDAD REGIONAL DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTE, S.L.U.**, contra la sentencia nº 104/2021, de 31 de marzo, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, dictada en el recurso nº 324/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ