



## Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
presentadas el 11 de junio de 2013<sup>1</sup>

**Asuntos acumulados C-618/11, C-637/11 y C-659/11**

**TVI Televisão Independente SA  
contra  
Fazenda Pública[Petición de decisión prejudicial**

planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

«Fiscalidad — IVA — Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo — Artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c) — Directiva 2006/112/CE del Consejo — Artículos 78, letra a), y 79, letra c) — Base imponible — Inclusión de tasas en la base imponible — Tasa de exhibición — “Sustitución tributaria”»

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) pide que se dilucide si la «tasa de exhibición» que grava la exhibición y difusión de publicidad, y que se percibe de los anunciantes pero se abona al Estado por los prestadores de servicios («sustituto tributario»), debe ser incluida en la base imponible a efectos del cálculo del impuesto sobre el valor añadido (IVA), es decir, si es aplicable el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), o el apartado 3, letra c), de dicho precepto de la Sexta Directiva del Consejo.<sup>2</sup> Estos asuntos son peculiares por dos circunstancias.
2. La primera de ellas, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha tratado aún, se refiere a la influencia que tiene la existencia de un «tercero» en la relación tributaria entre el Estado y los anunciantes cuando el «tercero» está obligado legalmente al pago de la tasa en cuestión al Estado («sustituto tributario»), aunque la tasa sea «una carga» del anunciante.
3. La segunda circunstancia que hace que estos asuntos sean peculiares es que el tribunal remitente no ha aportado al Tribunal de Justicia mucha información específica sobre la naturaleza y el alcance del mecanismo de «sustitución tributaria», especialmente en el contexto preciso del régimen jurídico de la tasa de exhibición. Las partes del procedimiento tampoco se han puesto de acuerdo a este respecto.
4. En tales circunstancias, propongo al Tribunal de Justicia una respuesta que depende directamente de la manera en que el juez nacional entienda el mecanismo de «sustitución tributaria». En particular, propondré que el criterio de la relación de Derecho público tributario es fundamental. Si, con respecto a las obligaciones jurídicas existentes, la relación tributaria decisiva es la que se da entre el

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

«sustituto tributario» (el prestador de servicios) y el Estado, debe considerarse que en los asuntos de que se trata resulta aplicable el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. En cambio, si la relación decisiva de Derecho público tributario se da entre el destinatario del servicio y el Estado, debe aplicarse el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

## I. Marco jurídico

### A. *Derecho de la Unión Europea*

5. Estos asuntos versan sobre la percepción del IVA en tres momentos diferentes: febrero de 2004 (asunto C-637/11), octubre de 2004 (asunto C-618/11) y enero de 2007 (asunto C-659/11).

6. En el momento en que sucedieron los hechos que dieron lugar a los asuntos C-637/11 y C-618/11 estaba en vigor la Sexta Directiva, que el 1 de enero de 2007 fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo,<sup>3</sup> conforme a los artículos 411, apartado 1, y 413 de ésta. Así pues, a los hechos del asunto C-659/11 se aplican las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo. A pesar de algunas diferencias en los términos exactos, las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo pertinentes en el presente asunto son idénticas a las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva.

7. El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva [artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo] establece que estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. En relación con la base imponible, el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«1. La base imponible estará constituida:

- a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]

2. Quedarán comprendidos en la base imponible:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido;

[...]

3. No se comprenderán en la base imponible:

[...]

3 — Directiva de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112/CE del Consejo»).

- c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.»
8. Las disposiciones equivalentes del artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c), de la Sexta Directiva son, respectivamente, los artículos 73, 78, letra a), y 79, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

*B. Derecho nacional<sup>4</sup>*

1. Código do imposto sobre o valor acrescentado y lei geral tributária

9. El IVA está regulado en Portugal por el Código do imposto sobre o valor acrescentado (Código del IVA; en lo sucesivo, «CIVA»), aprobado mediante Decreto-ley 394-B/84, de 26 de diciembre de 1984, y modificado en diversas ocasiones desde entonces.

10. Según el artículo 16, apartado 1, del CIVA, en el caso de la prestación de servicios, la base imponible es «el valor de la contraprestación obtenida o que vaya a obtenerse del comprador [...], del destinatario [...] o de un tercero». Se integran en la base imponible, conforme al artículo 16, apartado 5, letra a), del CIVA, los «impuestos, derechos, tasas y otras exacciones parafiscales, con excepción del propio impuesto sobre el valor añadido». Por último, el artículo 16, apartado 6, letra c), del CIVA excluye de la base imponible el siguiente concepto: «cantidades pagadas en nombre y por cuenta del comprador de los bienes o del destinatario de los servicios, contabilizadas por el sujeto pasivo en cuentas adecuadas de terceros».

11. El artículo 18, apartado 3, de la lei geral tributaria (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «LGT») establece que «el sujeto pasivo es la persona física o jurídica, el patrimonio o la organización de hecho o de Derecho que, con arreglo a la ley, ha de cumplir la obligación tributaria, con independencia de que lo haga como contribuyente directo, sustituto o entidad responsable».

12. El artículo 20 de la LGT, relativo a la sustitución tributaria, prescribe lo siguiente:

«1. Existe sustitución tributaria cuando, por imperativo legal, la obligación tributaria se exige a una persona distinta del contribuyente.

2. La sustitución tributaria se pone en práctica mediante el sistema de retención en origen.»

13. El artículo 28 de la LGT regula las obligaciones en los casos de sustitución tributaria, estipulando lo siguiente:

«1. En los casos de sustitución tributaria, la entidad obligada a practicar la retención responderá de las cantidades retenidas y no entregadas al Estado, mientras que el sustituido queda eximido de toda responsabilidad con respecto al pago de las mismas, sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes apartados.

4 — Los datos concretos de la presentación del Derecho nacional se basan en las observaciones formuladas por la Comisión. El texto de la lei geral tributária –al que se han referido las partes, aunque sin citarlo literalmente– se ha obtenido del portal de Internet denominado «portal das finanças» de la «autoridade tributária e aduaneira».

2. Cuando la retención se practique simplemente como pago a cuenta del impuesto que se adeude finalmente, será responsable por el impuesto no retenido el sustituido, en primer lugar, y el sustituto, en segundo lugar, que también está sujeto a intereses compensatorios desde el día en que expire el plazo para el ingreso hasta el día en que finalice el plazo para presentar la declaración tributaria por parte del primer responsable o hasta el día en que se ingrese el impuesto retenido, si fuese anterior.
3. En los demás casos, el sustituido sólo será responsable, en segundo lugar, del pago de la diferencia entre las cantidades que deberían haberse detraído y las que fueron efectivamente detraídas.»

## 2. La tasa de exhibición

14. El artículo 28 de la Ley 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual), de 18 de agosto de 2004, preceptúa lo siguiente:

«1. La publicidad comercial exhibida en salas de cine y difundida por televisión, esto es, anuncios, programas patrocinados, televenta, teletexto, colocación de productos y la publicidad incluida en guías electrónicas de programación, sea cual fuere la plataforma de emisión, estará sujeta a una tasa de exhibición, que es una carga del anunciante, del 4 % del precio abonado.

2. La liquidación, recaudación e inspección de las cantidades que hayan de recaudarse mediante la tasa de exhibición se concretarán en un texto legal separado.»

15. La tasa de exhibición se regula concretamente en el Decreto-ley 227/2006, de 15 de noviembre de 2006.

16. El artículo 50 del Decreto-ley nº 227/2006 establece lo siguiente:

«1. La publicidad comercial exhibida en salas de cine, difundida por televisión o incluida en guías electrónicas de programación, sea cual fuere la plataforma de emisión, estará sujeta a una tasa de exhibición, que adeudarán los anunciantes y que constituirá ingresos del ICAM (Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia) y de la CP-MC (Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema). [...]

3. La contribución mencionada en los apartados anteriores se liquida, mediante sustitución tributaria, por las compañías que sean titulares de concesiones para realizar cuñas publicitarias en salas de cine y por los operadores o distribuidores de televisión que ofrezcan servicios de teletexto o guías electrónicas de programación.»

17. La tasa de exhibición se ingresará al Estado a más tardar el día 10 del mes siguiente a aquel en que se haya liquidado (artículo 52 del Decreto-ley 227/2006).

18. El artículo 51 del Decreto-ley 227/2006, relativo al importe de la tasa, dispone lo siguiente:

«El importe de la tasa de exhibición será el 4 % del precio facturado por la exhibición o difusión de la publicidad o por la inclusión de ésta en guías electrónicas de programación, constituyendo el 3,2 % un ingreso del ICAM y el 0,8 % un ingreso de la CP-MC.»<sup>5</sup>

5 — En la vista, Portugal indicó que el 23 de febrero de 2013 entraría en vigor una nueva ley sobre la tasa de exhibición, excluyéndola de la base imponible del IVA.

## II. Hechos y procedimiento principal

19. En el ámbito de sus actividades en el mercado de televisión, TVI presta servicios de publicidad comercial a varios anunciantes. Las facturas que emite por tales servicios incluyen la tasa de exhibición del 4 % del precio de los servicios. TVI aplica el IVA al importe total facturado, por lo que la tasa de exhibición quedó incluida en la base imponible. De este modo, el IVA fue abonado e incluido en la respectiva declaración periódica.
20. TVI abonaba la tasa de exhibición y, por su parte, recibía el pago de la tasa facturada a sus clientes tanto antes como después de que ella misma pagara la tasa de exhibición. TVI ha señalado que debe informar al Estado del contenido exhibido, de la identidad de los anunciantes, del importe por el que se liquida la tasa y de la tasa liquidada a cada anunciente. Portugal alega que esta información no se aporta al Estado.
21. Como consecuencia de la percepción de la tasa de exhibición, TVI contabilizó ingresos en favor del ICAM y de la CP-MC en cuentas específicas de terceros. Según TVI, estas cuentas se establecieron con respecto a cada cliente y en beneficio del ICAM y de la CP-MC. Portugal afirma que las cuentas no se administran en nombre de los clientes, sino del ICAM y de la CP-MC.
22. Ante la duda de si la tasa de exhibición debe ser verdaderamente incluida en la base imponible, TVI impugnó las declaraciones tributarias relativas a servicios publicitarios prestados a diversos anunciantes en los meses de febrero de 2004 (asunto C-637/11), octubre de 2004 (asunto C-618/11) y enero de 2007 (asunto C-659/11). La reclamación en el asunto C-659/11 fue desestimada por el director de la unidad de justicia administrativa de la Direcção de Finanças de Lisboa. Las autoridades no respondieron a las otras dos reclamaciones, por lo que éstas fueron desestimadas por resolución presunta.
23. TVI interpuso recurso contra la resolución expresa y las dos resoluciones presuntas ante el Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Los tres recursos fueron desestimados.<sup>6</sup> Dicho Tribunal declaró que el importe de la tasa de exhibición debía incluirse en la base imponible conforme al artículo 16, apartados 1 y 5, letra a), del CIVA, ya que la propia TVI era la deudora de la tasa, liquidándola a los anunciantes, y en la medida en que había percibido los importes liquidados. Se consideraba asimismo que las tasas tenían un vínculo directo con la prestación de los servicios por ser inherentes a éstos.
24. Se interpuso recurso de apelación contra las tres sentencias ante el Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).<sup>7</sup>
25. En los tres asuntos, exponiendo idénticas razones en cada uno de ellos, TVI volvió a defender que la tasa de exhibición debía ser excluida de la base imponible para calcular el IVA. TVI arguyó, entre otros extremos, que debían aplicarse el artículo 16, apartado 6, letra c), del CIVA y el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, ya que eran los anunciantes, y no TVI, los verdaderos sujetos pasivos y TVI solamente sustituía a aquéllos en virtud de la normativa portuguesa («sustitución tributaria»). Añadió que la tasa de exhibición debía ser excluida de la base imponible, con arreglo al artículo 16, apartado 1, del CIVA y al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, por no constituir una contraprestación de los servicios realizados por TVI y no tener un vínculo directo con éstos. Asimismo, según TVI, el hecho generador de la tasa de exhibición es la exhibición de la publicidad, diferente por tanto del hecho generador del IVA, a saber, la prestación de diversos servicios, incluida la exhibición.

6 — Sentencias de 29 de noviembre de 2010 (C-618/11), de 21 de octubre de 2010 (C-637/11), y de 16 de septiembre de 2010 (C-659/11).

7 — En el asunto C-659/11, el recurso se interpuso primero ante el Tribunal Central Administrativo Sul, el cual, no obstante, declaró el 3 de mayo de 2011 que no era competente para conocer del mismo.

### III. Cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

26. Con este telón de fondo, la Secção de Contencioso Tributário del Supremo Tribunal Administrativo decidió, el 12 de octubre de 2011 (asunto C-618/11), el 2 de noviembre de 2011 (asunto C-637/11) y el 16 de noviembre de 2011 (asunto C-659/11), respectivamente, suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, idénticas en los tres asuntos:

- «1) ¿Es compatible con lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la [Sexta Directiva] (actual artículo 73 de la [Directiva 2006/112]) y, en particular, con el concepto de “contraprestación que quien [...] preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones”, el artículo 16, apartado 1, del CIVA, tal como se interpreta en la sentencia recurrida (en el sentido de que la tasa de exhibición de publicidad comercial es inherente a la prestación de servicios publicitarios, por lo que debe ser incluida en la base imponible de la prestación de servicios a efectos del IVA)?»
  - 2) ¿Es compatible con lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la [Sexta Directiva] [actual artículo 79, letra c), de la Directiva 2006/112] y, en particular, con el concepto de “sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas”, el artículo 16, apartado 6, letra c), del CIVA, tal como se interpreta en la sentencia recurrida (en el sentido de que la tasa de exhibición de publicidad comercial no constituye un importe pagado en nombre y por cuenta del destinatario de los servicios, aunque se contabilice en cuentas de terceros específicas y se destine a entidades públicas, por lo que no queda excluida de la base imponible a efectos del IVA)?»
27. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2012, se acordó la acumulación de los tres asuntos.
28. TVI, Grecia, Portugal<sup>8</sup> y la Comisión presentaron observaciones escritas.
29. En la vista celebrada el 31 de enero de 2013, TVI, Grecia, Portugal y la Comisión formularon observaciones.

### IV. Apreciación

#### A. *Admisibilidad*

30. Portugal alega que las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia son inadmisibles. Considera, en los tres asuntos, que la descripción del marco jurídico es insuficiente. Ello podría impedir a los Gobiernos de los Estados miembros formular observaciones en un ámbito de vital importancia para ellos. En lo que atañe al Derecho de la Unión Europea, no se han mencionado ni el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva ni su equivalente artículo 78, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo. En lo tocante al Derecho nacional, el tribunal remitente pasó por alto el artículo 16, apartado 5, letra a), del CIVA. Portugal añade que dicho tribunal no describió con suficiente detalle el régimen de la tasa de exhibición y omitió por completo las disposiciones pertinentes de la LGT.

8 — En particular, Portugal ha solicitado que se limiten en el tiempo los efectos de la sentencia en caso de que la tasa de exhibición no deba ser incluida en la base imponible.

31. En cuanto a los asuntos C-618/11 y C-637/11, Portugal destaca además que se refieren a hechos que tuvieron lugar antes de que entrara en vigor el Decreto-ley 227/2006. Según ese Estado, la actual tasa de exhibición no podía ponerse en práctica sin el citado Decreto-ley, por lo que no fue aplicada hasta el 22 de noviembre de 2006. La tasa vigente antes de ese período estaba sujeta –siempre según lo alegado por Portugal– a un régimen jurídico diferente. Dado que no se menciona nada de esto en las resoluciones de remisión, Portugal aduce que éstas no contienen las descripciones necesarias para permitir al Tribunal de Justicia responder de manera útil. Así pues, a juicio de Portugal, las cuestiones planteadas devienen hipotéticas. En la vista, la Comisión sostuvo, sin embargo, que, pese a diversas modificaciones legislativas, el contenido esencial de la tasa de exhibición no se ha visto modificado desde 1971. Con respecto al asunto C-659/11, Portugal mantiene que debe basarse en la Directiva 2006/112/CE del Consejo y reformularse consecuentemente.

32. No estoy persuadido por las alegaciones de Portugal. Es cierto que, desde la sentencia Telemarsicabruzzo y otros,<sup>9</sup> el Tribunal de Justicia se ha negado a pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales cuando no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las mismas.<sup>10</sup> Esta información también es necesaria para permitir a los Gobiernos de los Estados miembros y a otras partes interesadas presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia.<sup>11</sup> Portugal sostiene acertadamente que el tribunal remitente no mencionó varias disposiciones pertinentes y que podía haber descrito la medida en cuestión con mayor profundidad. Sin embargo, teniendo en cuenta la relación de cooperación entre el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el órgano jurisdiccional remitente, éste no tiene que resolver toda duda acerca de la interpretación del Derecho nacional aplicable al caso, sino más bien tiene que permitir al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas. La resolución de remisión proporciona al Tribunal de Justicia la información esencial para ello.

33. Por lo que se refiere al hecho de que, en dos de los asuntos, el tribunal remitente aplicó Derecho nacional que ya no estaba en vigor, haciendo hipotéticas las cuestiones planteadas, baste decir que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, corresponde en principio a los órganos jurisdiccionales nacionales que conocen del litigio apreciar la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia.<sup>12</sup> Éste sólo se apartará de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente cuando se ponga «claramente de manifiesto»<sup>13</sup> que la interpretación de una norma de Derecho de la Unión no tiene ninguna relación con el caso de que se trate. No corresponde al Tribunal de Justicia cuestionar la aplicación del Derecho nacional que hace el órgano jurisdiccional remitente.

34. No obstante, el Gobierno portugués señala atinadamente que la Directiva 2006/112/CE del Consejo es aplicable en el asunto C-659/11 y que el tribunal remitente no mencionó el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva ni su equivalente en la Directiva 2006/112/CE del Consejo. Por tanto, procede reformular las cuestiones prejudiciales.<sup>14</sup> Ello no impide que el Tribunal de Justicia proporcione al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión Europea que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos de manera expresa.<sup>15</sup>

9 — Sentencia de 26 de enero de 1993 (C-320/90 a C-322/90, Rec. p. I-393), apartado 6.

10 — Sentencia de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra (C-379/98, Rec. p. I-2099), apartado 39.

11 — Auto de 23 de marzo de 1995, Saddik (C-458/93, Rec. p. I-511), apartado 13.

12 — Sentencias de 29 de noviembre de 1978, Redmond (83/78, Rec. p. 2347), apartado 25, y de 30 de noviembre de 1995, Esso Española (C-134/94, Rec. p. I-4223), apartado 9.

13 — Sentencia de 16 de junio de 1981, Salonia (126/80, Rec. p. 1563), apartado 6.

14 — Sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 32.

15 — Sentencia de 25 de enero de 2007, Dyson (C-321/03, Rec. p. I-687), apartado 24.

B. *Análisis en cuanto al fondo*

35. El tribunal nacional pide esencialmente que se determine si el artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c), de la Sexta Directiva, así como los artículos 73, 78, letra a), y 79, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo,<sup>16</sup> deben interpretarse en el sentido de que imponen, a efectos del cálculo del IVA relativo a servicios de publicidad, la inclusión en o la exclusión de –según proceda– la base imponible de una tasa como la tasa de exhibición portuguesa, para el fomento de las artes, que es adeudada por los anunciantes pero abonada por los operadores de televisión mediante sustitución tributaria, consignándose en cuentas específicas de terceros.

36. Considerada en sí misma y como punto de partida, la tasa de exhibición parece recaer expresamente en los anunciantes con arreglo a la ley, lo cual da a entender aparentemente que no es uno de los tributos contemplados en el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, sino más bien una cantidad que reciben los prestadores de servicios de sus clientes en concepto de reembolso de gastos, en el sentido amplio del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva. Más detalladamente, si la tasa de exhibición *pudiera* ser pagada directamente por los anunciantes al Estado, es decir, si los anunciantes tuvieran la facultad de optar entre pagar ellos mismos la tasa o liquidarla a un tercero –el prestador del servicio– para que éste la pague, el fundamento de la sentencia De Danske Bilimportører<sup>17</sup> podría resultar aplicable y habría que considerar que la tasa de exhibición no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

37. El problema radica en que parece ser que la normativa portuguesa excluye que el anunciantes *pueda* cumplir directamente lo que aparece como su propia obligación tributaria. Ello es así porque la persona obligada legalmente al pago de la tasa al Estado es un «tercero», el denominado «sustituto tributario», que no es otro que el prestador del servicio, que también ha de abonar el IVA. Como ya he señalado, la existencia del sustituto tributario en el contexto preciso de la tasa de exhibición se encuentra en el origen de la problemática de los asuntos de que se trata. Comenzaré mi análisis con las posiciones de las partes y con una visión de conjunto de la jurisprudencia. Finalmente, propondré un criterio orientativo para la correcta interpretación del Derecho de la Unión por el juez nacional.

38. TVI alega que, de acuerdo con el Derecho de la Unión Europea, la tasa de exhibición debe ser excluida de la base imponible. Las restantes partes del procedimiento defienden la inclusión de la tasa de exhibición.

39. En principio, la base imponible, con respecto a los servicios prestados, está constituida por la contraprestación que se obtenga o se vaya a obtener por tales servicios [artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva]. No obstante, el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva considera algunos conceptos como parte de la base imponible, *ex lege*, al margen de que representen algún valor añadido y una contraprestación económica en el sentido de formar parte de una transacción voluntaria o no.<sup>18</sup> Asimismo, el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), excluye expresamente otros conceptos de la base imponible. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, procede examinar en primer lugar el artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c).<sup>19</sup>

16 — Para facilitar las referencias, citaré a continuación exclusivamente las disposiciones de la Sexta Directiva, en el bien entendido de que las referencias incluyen las disposiciones equivalentes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo. Asimismo, la jurisprudencia relativa a una Directiva es válida para la interpretación de la otra.

17 — Sentencia de 1 de junio de 2006 (C-98/05, Rec. p. I-4945).

18 — Sentencias De Danske Bilimportører, citada en la nota 17 *supra*, apartado 17, y de 28 de julio de 2011, Lidl & Companhia (C-106/10, Rec. p. I-7235), apartado 33.

19 — Sentencias de 27 de marzo de 1990, Boots Company (C-126/88, Rec. p. I-1235), apartados 15 y 16, y de 3 de julio de 2001, Bertelsmann (C-380/99, Rec. p. I-5163), apartado 15; conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto De Danske Bilimportører, citado en la nota 17 *supra*, punto 15.

40. De acuerdo con una jurisprudencia consolidada, para determinar si una tasa como la tasa de exhibición debe ser incluida en la base imponible es preciso dilucidar, en primer lugar, si la tasa está comprendida en el concepto de «impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales» del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, y, en segundo lugar, si es aplicable la excepción prevista en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c).<sup>20</sup>

41. Para determinar si un tributo está comprendido en el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha exigido sistemáticamente que el tributo guarde una «estrecha relación» con la entrega de los bienes de que se trate.<sup>21</sup> Lo mismo es aplicable sin duda a los servicios. Estoy de acuerdo con lo indicado por la Abogado General Kokott en el asunto De Danske Bilimportører en el sentido de que tal requisito se desprende de una interpretación del precepto en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva: la inclusión de los conceptos mencionados en el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva está justificada si los mismos guardan una relación tan estrecha con la entrega de los bienes o la prestación de los servicios que se han integrado en su valor.<sup>22</sup>

42. A fin de acreditar una estrecha relación entre la tasa y la prestación de los servicios, el Tribunal de Justicia ha examinado si el hecho imponible está vinculado con la prestación de los servicios<sup>23</sup> y si el prestador de los servicios ha pagado la tasa en su nombre y por cuenta propia.<sup>24</sup>

43. TVI alega, con respecto al hecho imponible, que éste es diferente en la tasa de exhibición y en el IVA. A su juicio, el hecho imponible de la tasa de exhibición es la difusión de publicidad, o más concretamente, como sostuvo en la vista, la recepción por el anunciantre de servicios de difusión. Los servicios de TVI como hecho imponible del IVA, por otra parte, incluyen un número de actividades además de la difusión, como el análisis, la verificación de contenidos, la preparación de las imágenes, etc. Asimismo, según TVI, tampoco existe un vínculo entre la prestación de los servicios y la tasa de exhibición porque ésta se impone con fines –fomento de las artes– que no guardan relación con los servicios, en lugar de constituir una contraprestación por los servicios.

44. Portugal, en cambio, considera que la tasa de exhibición no sólo es parte de la contraprestación por los servicios, sino también el hecho imponible, que guarda estrecha relación con la prestación de servicios de difusión. La Comisión está de acuerdo con esta última aseveración.

45. A mi parecer, el hecho imponible de la tasa de exhibición está suficientemente relacionado con el del IVA. La tasa de exhibición grava la difusión de publicidad. TVI ofrece este servicio y lo factura, añadiendo el IVA al precio del servicio. El hecho de que TVI ofrezca también servicios adicionales sujetos igualmente al IVA no hace desaparecer la estrecha relación que existe entre los servicios de difusión que ofrece y la tasa de exhibición. El hecho de que la tasa beneficie al ICAM y a la CP-MC, que no guardan relación con los servicios, es irrelevante en el marco del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

46. En un segundo momento, el Tribunal de Justicia ha de examinar si el prestador de los servicios ha pagado la tasa en nombre y por cuenta propios. Esta comprobación que el Tribunal de Justicia lleva a cabo conforme al artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva combina efectivamente el análisis conforme al artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva con el análisis

20 — Sentencia Lidl & Companhia, citada en la nota 18 *supra*, apartado 32.

21 — Sentencias De Danske Bilimportører, citada en la nota 17 *supra*, apartado 17; de 20 de mayo de 2010, Comisión/Polonia (C-228/09), apartado 30; de 22 de diciembre de 2010, Comisión/Austria (C-433/09), apartado 34, y Lidl & Companhia, citada en la nota 18 *supra*, apartado 33. La jurisprudencia se remonta a la sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, p. 6365), apartados 15 y 16.

22 — Conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto De Danske Bilimportører, citado en la nota 17 *supra*, punto 17.

23 — Sentencias De Danske Bilimportører, citada en la nota 17 *supra*, apartado 18, y Comisión/Polonia, citada en la nota 21 *supra*, apartados 31 a 50.

24 — Sentencias Comisión/Polonia, citada en la nota 21 *supra*, apartado 40, y Lidl & Companhia, citada en la nota 18 *supra*, apartado 34.

conforme al artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Si el prestador de servicios paga la tasa en nombre y por cuenta propios, la tasa debe incluirse en la base imponible. Si, por el contrario, aquél paga la tasa en nombre y por cuenta de sus clientes, consignando el importe en su contabilidad en una cuenta específica, la cantidad recibida del cliente como mero reembolso de sus gastos no forma parte de la base imponible.<sup>25</sup>

47. El problema en los asuntos de que se trata es, como he señalado, identificar los efectos jurídicos del peculiar mecanismo portugués de «sustitución tributaria», en virtud del cual la ley dispone que la tasa de exhibición la adeudarán los anunciantes y la pagarán efectivamente los prestadores de servicios de difusión, como es el caso de TVI.

48. A tenor de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia, la LGT portuguesa describe la «sustitución tributaria» en sus artículos 18, apartado 3, y 20, según los cuales quien paga la tasa como sustituto (en los asuntos de que se trata, TVI) es considerado el sujeto pasivo. El artículo 28 de la LGT regula la responsabilidad de las partes de esta relación. Sin embargo, el artículo 20 de la LGT parece indicar también que tales normas fueron concebidas a efectos de la retención en origen. No está claro en qué medida las normas son de alguna utilidad en los asuntos de que se trata.

49. Las partes del procedimiento discrepan acerca de las consecuencias de la «sustitución tributaria» con respecto a la tasa de exhibición. TVI considera el mecanismo como un mero instrumento de simplificación de la gestión de la tasa por razones de eficiencia. Aun cuando TVI abone la tasa, está pagando una tasa que –desde el punto de vista de TVI– adeudan los anunciantes, recaudando las cantidades que éstos adeudan, consignándolas debidamente en cuentas específicas, abonándolas al Estado e informando a éste sobre la identidad de los anunciantes. Según TVI, si ésta abona la tasa de exhibición, pero luego su cliente no paga dicha tasa que le facturó TVI, ésta puede recuperar del Estado la cantidad pagada. En la vista, TVI sostuvo asimismo que si llegara a ser insolvente, el Estado podría, en cambio, reclamar el pago de la tasa de exhibición a los anunciantes. Por ello, de acuerdo con su propio punto de vista, TVI paga la tasa de exhibición en nombre y por cuenta de sus clientes, consignando los importes recibidos en su contabilidad en una cuenta específica.

50. Por otro lado, Portugal considera que es TVI la que adeuda la tasa de exhibición. Ello se ve confirmado, a juicio de Portugal, por el hecho de que TVI ha de pagar la tasa de exhibición dentro de un plazo fijado por la ley, con independencia de que los anunciantes hayan pagado los servicios y la tasa de exhibición que se les ha facturado. Según Portugal, sólo TVI tiene que declarar la tasa y cumplir las obligaciones accesorias del sujeto pasivo con arreglo a la normativa portuguesa, entre ellas aportar determinada información. Portugal añadió en la vista que las autoridades pueden percibir la tasa de exhibición únicamente de TVI, sin poder exigirla en ningún caso a los anunciantes, ni siquiera en caso de insolvencia de TVI. Portugal arguye asimismo que TVI no consignó las cantidades en cuentas específicas en nombre de sus clientes, sino del ICAM y de la CP-MC, lo que Portugal estima insuficiente.

51. La Comisión considera asimismo la obligación del sustituto tributario TVI de pagar la tasa de exhibición como su propia obligación. Según la Comisión, sólo TVI es responsable de las tasas y tiene que abonarlas con independencia de que el anunciente reembolse el importe. Dicha institución también está de acuerdo con Portugal en que no existe una estrecha relación entre los anunciantes y las autoridades tributarias.

52. Las consideraciones anteriores muestran que no existe acuerdo sobre las consecuencias de la «sustitución tributaria» en el caso de la tasa de exhibición. El tribunal remitente no ha tomado posición al respecto. El Tribunal de Justicia no tiene competencia para pronunciarse sobre esta cuestión de Derecho nacional. El Tribunal de Justicia es competente, sin embargo, para proporcionar

25 — Conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto De Danske Bilimportører, citado en la nota 17 *supra*, puntos 18 y 19.

al tribunal remitente los criterios pertinentes para interpretar el concepto de «en nombre y por cuenta de». Tal como señaló la Abogado General Kokott en el asunto De Danske Bilimportører, este concepto es un concepto de Derecho de la Unión y no una remisión a disposiciones nacionales relativas a la representación y el mandato.<sup>26</sup>

53. ¿En qué condiciones podría el juez nacional admitir que la tasa de exhibición es una tasa en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva? En mi opinión, sería necesario que el juez nacional llegara a la conclusión de que la tasa de exhibición origina una relación tributaria de Derecho público limitada esencialmente a la relación que el Derecho nacional crea entre el Estado y el sustituto tributario. Expresado en otros términos, y a fin de ofrecer algunas directrices al juez nacional, sería necesario por ejemplo, en línea con algunas de las alegaciones de la mayoría de las partes de los presentes procedimientos, que el Estado pudiera exigir la tasa de exhibición únicamente al sustituto tributario y que éste fuera responsable «con carácter autónomo» del pago de la tasa de exhibición. Ello supondría también, entre otras cosas, que cualquier reclamación posterior del sustituto tributario al anunciantre para el reembolso del importe de la tasa de exhibición pertenecería al ámbito del Derecho privado.

54. En caso de que el juez nacional determine que así sucede, considero que no resultaría difícil concluir que la tasa de exhibición ha sido pagada por el sustituto tributario en nombre y por cuenta propios, y, finalmente, que la tasa guarda una estrecha relación con la prestación del servicio. El artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sería aplicable, por lo que la tasa de exhibición debería ser incluida en la base imponible.

55. Si, no obstante, el juez nacional llega, por el contrario, a la conclusión de que la relación tributaria decisiva de Derecho público vincula esencialmente al anunciantre y al Estado, y así, por ejemplo, en determinadas circunstancias el Estado puede reclamar la tasa de exhibición directamente al anunciantre o, también de modo diferente, que la presencia del sustituto tributario no es indispensable en todo momento y circunstancia, no puede considerarse aplicable el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. En tal caso, se tendría que concluir más bien que la tasa no es pagada por el prestador del servicio en nombre y por cuenta propios y, por tanto, que no guarda estrecha relación con el servicio. En cambio, la tasa debería ser pagada esencialmente en nombre y por cuenta del sustituto, es decir, el anunciantre, y, dado que el tribunal remitente ha afirmado que el importe se contabiliza en cuentas específicas de terceros, resultaría aplicable el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

## V. Conclusión

56. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones planteadas:

- «El artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c), 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, así como los artículos 73, 78, letra a), y 79, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que imponen, a efectos del cálculo del IVA relativo a servicios de publicidad, la inclusión en la base imponible de una tasa como la tasa de exhibición portuguesa, para el fomento de las artes, que es adeudada por los anunciantes pero abonada por los operadores de televisión mediante sustitución tributaria, consignándose en cuentas específicas de terceros, si la relación tributaria decisiva de Derecho público se da entre las autoridades tributarias y los operadores de televisión.

26 — Conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto De Danske Bilimportører, citado en la nota 17 *supra*, puntos 40 y 41.

- Si, con respecto a la referida tasa, la relación tributaria decisiva de Derecho público es la existente entre los anunciantes y las autoridades tributarias, el artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c), de la Directiva 77/388, así como los artículos 73, 78, letra a), y 79, letra c), de la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión de esa tasa en la base imponible.
- Corresponde al juez nacional determinar cuál de estas dos concepciones de la naturaleza de la sustitución tributaria en el contexto preciso de la tasa de exhibición es la correcta conforme al Derecho nacional.»