

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 5 de diciembre de 2013 (*)

«Fiscalidad – IVA – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c) – Base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial –Tasa de exhibición de publicidad comercial»

En los asuntos acumulados C-618/11, C-637/11 y C-659/11,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), mediante resoluciones de 12 de octubre de 2011, de 2 de noviembre de 2011 y de 16 de noviembre de 2011, recibidas en el Tribunal de Justicia respectivamente el 1 de diciembre de 2011, el 12 de diciembre de 2011 y el 27 de diciembre de 2011, en los procedimientos entre

TVI – Televisão Independente SA

y

Fazenda Pública,

con intervención de:

Ministério Público,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešić, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Tercera, y los Sres. C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh y E. Jarašićnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 31 de enero de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de TVI – Televisão Independente SA, por el Sr. N. Pena, abogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Lares, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por la Sra. M. Germani y el Sr. I. Bakopoulos, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. P. Guerra e Andrade y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de junio de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los artículos 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, 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 (DO L 347, p. 1).

2 Tales peticiones se presentaron en el marco de tres litigios entre TVI – Televisão Independente SA (en lo sucesivo, «TVI») y la Fazenda Pública (Tesoro Público), en relación con la desestimación de las solicitudes de revisión de oficio de las liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondientes a los meses de febrero de 2004, octubre de 2004 y enero de 2007.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112. Dado que los litigios principales tienen por objeto la liquidación del IVA correspondiente a los meses de febrero y octubre de 2004 (asuntos C-637/11 y C-618/11) y al mes de enero de 2007 (asunto C-659/11), la legislación pertinente es, en los asuntos C-637/11 y C-618/11, la Sexta Directiva, y en el asunto C-659/11, la Directiva 2006/112.

4 El artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, relativo a la base imponible del IVA en el interior del país, establece 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:

[...]

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.»

5 El artículo 73 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida 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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6 A tenor del artículo 78, párrafo primero, letra a), de esta última Directiva:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA».

7 El artículo 79, párrafo primero, letra c), de esta misma Directiva prescribe:

«No quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

[...]

c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquiriente 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.»

Derecho portugués

8 El artículo 16 del Código do imposto sobre o valor acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «CIVA») preceptúa lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al tributo es el valor de la contraprestación obtenida o que vaya a obtenerse del comprador de los bienes, del destinatario de los servicios o de un tercero.

[...]

5. Se integran en la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al tributo los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y otras exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA];

[...]

6. No se incluyen en la base imponible a que se refiere el apartado anterior los siguientes

elementos:

[...]

c) las 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;

[...]»

9 La Ley 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual), de 18 de agosto de 2004 (*Diário da República* I, série A, nº 194, de 18 de agosto de 2004), estipula en su artículo 28, titulado «Tasa de exhibición», 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 [en lo sucesivo, “tasa de exhibición”].

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.»

10 El artículo 50 del Decreto-ley 227/2006, de 15 de noviembre de 2006 (*Diário da República* I, nº 220, de 15 de noviembre de 2006), presenta la siguiente redacción:

«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 [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (en lo sucesivo, “ICAM”)] y de la [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (en lo sucesivo, “CP-MC”)].

2. La publicidad a que se refiere el apartado anterior comprende los anuncios, programas patrocinados, televenta, teletexto y la colocación de productos.

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.»

11 El artículo 51 del Decreto-ley 227/2006 prevé 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.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

12 En el ámbito de su actividad audiovisual en el mercado de televisión, TVI prestó servicios de exhibición de publicidad comercial a varios anunciantes en los meses de febrero de 2004, octubre de 2004 y enero de 2007.

13 TVI facturó tales servicios a sus clientes incrementando un 4 % el precio solicitado por la exhibición de la publicidad comercial, en concepto de tasa de exhibición. A fin de calcular el IVA

devengado por estos servicios, TVI aplicó el tipo previsto al importe íntegro facturado, incluida la tasa de exhibición, y abonó el IVA liquidado por los períodos de que se trata, incluyéndolo en las correspondientes declaraciones periódicas. Por otro lado, TVI contabilizó los ingresos resultantes de la facturación de la tasa de exhibición en cuentas específicas en favor del ICAM y de la CP-MC.

14 Al estimar que la tasa de exhibición no debería haberse incluido en la base imponible del IVA, TVI presentó ante las autoridades tributarias portuguesas solicitudes de revisión de oficio de las liquidaciones del IVA correspondientes a los meses de febrero y octubre de 2004 y de enero de 2007. Estas solicitudes fueron desestimadas.

15 TVI planteó el asunto ante el Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, el cual desestimó los recursos interpuestos contra las decisiones desestimatorias de las mencionadas solicitudes debido a que el importe de la tasa de exhibición facturada por TVI a los anunciantes debía incluirse en la base imponible del IVA en virtud del artículo 16, apartados 1 y 5, letra a), del CIVA. El citado tribunal estimó que los importes de la tasa de exhibición no podían considerarse cantidades abonadas en nombre y por cuenta de los destinatarios de los servicios de exhibición de publicidad comercial. Ese tribunal consideró asimismo que la tasa de exhibición tenía, conforme al artículo 28 de la Ley 42/2004, un vínculo directo con dicha prestación de servicios, puesto que, al tener por objeto tales servicios, era inherente a éstos.

16 TVI interpuso sendos recursos contra las sentencias del Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ante el Supremo Tribunal Administrativo, suscitando la cuestión de la conformidad –con el artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), y 3, letra c), de la Sexta Directiva y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia– de la interpretación del artículo 16, apartados 1 y 6, letra c), del CIVA efectuada por las autoridades tributarias portuguesas y confirmada por las sentencias recurridas. Según esta interpretación, la tasa de exhibición se incluye en la base imponible a efectos del IVA, ya que es inherente a una prestación de servicios y no se abona en nombre y por cuenta de los destinatarios de los servicios de exhibición de publicidad comercial, aunque los importes recaudados se contabilicen en cuentas específicas y se destinen a organismos públicos.

17 En efecto, TVI sostiene ante el tribunal citado en último lugar, por un lado, que la tasa de exhibición no tiene un vínculo directo con la prestación de servicios de exhibición de publicidad comercial y no debe incluirse en el valor de la contraprestación, dado que dicha tasa no constituye una contraprestación del servicio prestado por TVI y no está directamente relacionada con la prestación de ese servicio, y, por otro lado, que la tasa de exhibición está comprendida en el concepto del Derecho de la Unión de la actuación en nombre y por cuenta ajenos, de modo que el importe de la tasa debe excluirse de la base imponible a efectos del IVA.

18 En estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, redactadas de modo idéntico en cada uno de los asuntos de que conoce:

«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, párrafo primero, 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 [...] específicas y se destine a entidades públicas, por lo que no queda excluida de la base imponible a efectos del IVA)?»

19 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2012, se acordó la acumulación de los asuntos C-618/11, C-637/11 y C-659/11 a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

20 El Gobierno portugués expresa dudas acerca de la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial. Por lo que se refiere a las cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C-618/11 y C-637/11, sostiene que la normativa portuguesa que prevé la aplicación de la tasa de exhibición no era aplicable *ratione temporis* en la fecha en que sucedieron los hechos en el litigio principal. Alega asimismo que las tres resoluciones de remisión no contienen una exposición precisa y completa del Derecho portugués y del Derecho de la Unión aplicables en los litigios principales. En particular, dicho Gobierno subraya que el tribunal remitente, en el asunto C-659/11, no mencionó el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva ni el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva 2006/112.

21 A este respecto, debe recordarse en primer lugar que, según reiterada jurisprudencia, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia, sólo el juez nacional es competente para constatar y apreciar los hechos del litigio principal y para interpretar y aplicar el Derecho nacional. Asimismo, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que ha de adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (sentencia de 29 de noviembre de 2012, Econord, C-182/11 y C-183/11, apartado 21 y jurisprudencia citada). En particular, no corresponde al Tribunal de Justicia verificar la exactitud del marco fáctico y normativo que el juez nacional define bajo su responsabilidad (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de diciembre de 2005, Burtscher, C-213/04, Rec. p. I-10309, apartado 35 y jurisprudencia citada). Por consiguiente, dado que las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia Econord, antes citada, apartado 21).

22 Así pues, la determinación de la normativa nacional aplicable *ratione temporis* en los asuntos C-618/11 y C-637/11 constituye una cuestión de interpretación del Derecho nacional, que es competencia exclusiva del tribunal remitente.

23 En segundo lugar, en lo que atañe a la presentación del Derecho aplicable en las resoluciones de remisión, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea eficaz para el juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los presupuestos fácticos en los que se basan tales cuestiones (sentencias de 17 de febrero de 2005, Viacom Outdoor, C-134/03, Rec. p. I-1167, apartado 22, y de 17 de julio de 2008, Raccanelli, C-94/07, Rec. p. I-5939,

apartado 24).

24 A este respecto, procede destacar que la información expuesta en las resoluciones de remisión no sólo sirve para permitir que el Tribunal de Justicia ofrezca respuestas útiles, sino también para dar a los Gobiernos de los Estados miembros y a las otras partes interesadas la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 27 de noviembre de 2012, Pringle, C-370/12, apartado 85 y jurisprudencia citada).

25 En este caso, por un lado, es preciso señalar que las resoluciones de remisión contienen no sólo una exposición de los hechos que originaron el litigio, sino también –en la medida en que exponen detalladamente las posiciones de TVI y del juez ante el que se interpusieron los recursos contra las decisiones desestimatorias de las solicitudes de revisión de las liquidaciones controvertidas– de elementos suficientes para poder definir el marco fáctico y normativo en el que se inscriben las cuestiones prejudiciales. Por tanto, tales resoluciones permiten al Tribunal de Justicia ofrecer al tribunal remitente una respuesta adecuada. Además, las cuestiones prejudiciales indican claramente las disposiciones del Derecho de la Unión sobre las que el tribunal remitente alberga dudas.

26 Por otro lado, las observaciones presentadas por la demandante en el litigio principal, por los Gobiernos portugués y helénico y por la Comisión Europea confirman que los elementos de hecho y de Derecho, tal como se precisan en las resoluciones de remisión, han sido suficientes en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 24 de la presente sentencia.

27 Por último, respecto a la omisión por parte del tribunal remitente de mencionar todas las normas del Derecho de la Unión pertinentes en el asunto C-659/11, cabe señalar que, aun cuando, en el plano formal, ese tribunal ha limitado sus cuestiones a la interpretación, por un lado, del artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), y 3, letra c), de la Sexta Directiva, y, por otro, de los artículos 73 y 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112, tal circunstancia no se opone a que, para darle una respuesta adecuada, el Tribunal de Justicia tome en consideración normas del Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en sus cuestiones (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de abril de 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Rec. p. I-1895, apartado 19 y jurisprudencia citada).

28 De cuanto antecede resulta que el Tribunal de Justicia dispone de suficientes elementos de hecho y de Derecho para interpretar las normas del Derecho de la Unión de que se trata y aportar respuestas adecuadas a las cuestiones planteadas.

29 En estas circunstancias, procede declarar la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

30 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c), de la Sexta Directiva y los artículos 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una tasa, como la tasa de exhibición prevista por la normativa portuguesa para el fomento de las artes cinematográficas y audiovisuales, que es adeudada por los anunciantes pero abonada por los prestadores de servicios de exhibición de publicidad comercial mediante un mecanismo denominado de «sustitución tributaria» y se consigna en cuentas específicas, debe incluirse en la base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial.

31 Los Gobiernos portugués y helénico y la Comisión consideran que una tasa como la tasa de exhibición debe incluirse en la base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial en la medida en que el hecho imponible de esa tasa de exhibición está relacionado directamente con la prestación de servicios de exhibición de publicidad comercial y coincide con el hecho imponible del IVA devengado por tales servicios. Además, según el Gobierno helénico, dado que el hecho imponible de la tasa de exhibición es la prestación de servicios de exhibición de publicidad comercial, que ambas partes contratantes desean y cuyo pago no tiene lugar únicamente por cuenta del destinatario de la prestación, no puede aplicarse la excepción prevista en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva y en el artículo 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112.

32 En cambio, TVI estima que la tasa de exhibición no debe incluirse en dicha base imponible. Según TVI, la tasa de exhibición no es la contraprestación de un servicio prestado por ella, dado que esa tasa no tiene un vínculo directo con la prestación de tales servicios. TVI aduce que el hecho imponible de la tasa de exhibición es diferente del hecho imponible del IVA, a saber, la exhibición de publicidad comercial, por una parte, y cualquier actividad de prestación de servicios de publicidad, por otra.

33 A este respecto, procede recordar que, según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva 2006/112, la base imponible del IVA estará constituida 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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 11, parte A, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva y los artículos 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112 enumeran determinados elementos que deben incluirse en la base imponible y otros que deben excluirse (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de junio de 2006, *De Danske Bilimportører*, C-98/05, Rec. p. I-4945, apartado 15, y de 28 de julio de 2011, *Lidl & Companhia*, C-106/10, Rec. p. I-7235, apartados 30 y 31).

34 Así pues, el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva 2006/112 prevén que los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA, quedarán comprendidos en la base imponible.

35 Por su parte, el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva y el artículo 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112 establecen que quedarán excluidos de la base imponible las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquiriente 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.

36 Por consiguiente, para determinar si una tasa de exhibición como la controvertida en el litigio principal debe incluirse en la base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial o, por el contrario, ha de excluirse de ésta, debe determinarse primero si esa tasa está comprendida en el concepto de «impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y del artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva 2006/112.

37 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para que los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales puedan hallarse comprendidos en la base imponible del IVA, siendo así que no contienen ningún valor añadido y que no constituyen la contrapartida económica de una prestación de servicios, deben guardar una estrecha relación con tal prestación (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de mayo de 2010, *Comisión/Polonia*, C-228/09,

apartado 30, y Lidl & Companhia, antes citada, apartado 33).

38 Ha de señalarse, con carácter preliminar, que la tasa de exhibición no constituye la contrapartida económica de una prestación de servicios de exhibición de publicidad comercial y no contiene ningún valor añadido.

39 En cuanto a la cuestión de si la tasa de exhibición tiene un vínculo directo con la prestación de servicios de exhibición de publicidad comercial, de reiterada jurisprudencia se desprende que la cuestión de si el hecho imponible de esta tasa controvertida coincide con el del IVA es un elemento determinante para acreditar la existencia de un vínculo directo (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas De Danske Bilimportører, apartados 17 y 18, y Comisión/Polonia, apartados 30 a 32).

40 En este caso, tal como se deduce de la resolución de remisión, según el artículo 28, apartado 1, de la Ley 42/2004, la publicidad comercial exhibida en salas de cine o difundida por televisión, concretamente los anuncios, programas patrocinados, televenta, teletexto y colocación de productos, así como la publicidad incluida en guías electrónicas de programación, sea cual fuere la plataforma de emisión, estará sujeta a una tasa de exhibición a cargo de los anunciantes, que representa el 4 % del precio pagado por éstos. Del artículo 50, apartado 1, del Decreto-ley 227/2006 resulta que las cantidades percibidas en concepto de tasa de exhibición constituyen ingresos del ICAM y de la CP-MC.

41 Así pues, tal como alegó por otra parte el Gobierno portugués en la vista ante el Tribunal de Justicia, de la citada normativa portuguesa resulta que el hecho imponible de la tasa de exhibición coincide con el del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial. En efecto, la tasa de exhibición es exigible desde el momento en que se prestan los servicios y sólo es exigible si se prestan tales servicios.

42 Por consiguiente, una tasa como la tasa de exhibición tiene un vínculo directo con la prestación de servicios de exhibición de publicidad comercial, puesto que los hechos imponibles de la tasa de exhibición y del IVA son coincidentes. Por tanto, esa tasa está comprendida en el concepto de «impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales» a que se refieren el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva 2006/112.

43 Esta conclusión no se ve invalidada por la circunstancia de que, a tenor del artículo 50, apartado 3, del Decreto-ley 227/2006, la tasa de exhibición se liquide, mediante un mecanismo denominado de «sustitución tributaria», por los prestadores de servicios de exhibición de publicidad comercial.

44 Tal como se infiere de las observaciones escritas y orales formuladas ante el Tribunal de Justicia, según dicho mecanismo, la tasa de exhibición, aunque sea adeudada por los destinatarios de servicios de exhibición de publicidad comercial, a saber, los anunciantes, es abonada por el prestador de tales servicios.

45 No obstante, las partes de los litigios principales y aquellas que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia discrepan sobre el alcance de dicho mecanismo tal como lo prevé la normativa portuguesa. TVI alega que, dado que recauda las cantidades adeudadas por los destinatarios de los servicios de exhibición de publicidad comercial, consigna estas cantidades en cuentas específicas y las abona al Estado, paga la tasa de exhibición en nombre y por cuenta de sus clientes. El Gobierno portugués y la Comisión estiman, en cambio, que TVI es la deudora de la tasa de exhibición, pues consideran que los destinatarios de los servicios de exhibición de publicidad comercial no entran en ningún momento en relación directa

con las autoridades tributarias portuguesas. Por tanto, a su juicio, TVI paga la tasa de exhibición en su nombre y por su propia cuenta.

46 Ahora bien, aun suponiendo que TVI pague la tasa de exhibición en nombre y por cuenta de sus clientes, no cabe colegir de ello, sin embargo, que un mecanismo de sustitución tributaria como el controvertido en los litigios principales se asimile a un reembolso de gastos en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva y del artículo 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112.

47 Por otro lado, tal como indicó el Abogado General en los puntos 48, 50 y 51 de sus conclusiones, de las observaciones del Gobierno portugués y de la Comisión se desprende más concretamente que éstos deducen de los artículos 18 y 20 de la Lei Geral Tributária que es la persona que paga la tasa de exhibición en calidad de sustituto tributario la que se considera deudora de la misma, que TVI está obligada a pagar esa tasa incluso si los anunciantes no han pagado por los servicios de exhibición de publicidad comercial controvertidos y aun cuando tales anunciantes no le reembolsen la tasa, y que las autoridades competentes no pueden reclamar dicha tasa a los anunciantes ni siquiera en caso de insolvencia de TVI. Así pues, de la normativa portuguesa, cuya interpretación es competencia exclusiva del juez nacional, parece resultar que TVI paga esa tasa en su nombre y por su propia cuenta.

48 En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c), de la Sexta Directiva y los artículos 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una tasa, como la tasa de exhibición prevista por la normativa portuguesa para el fomento de las artes cinematográficas y audiovisuales, debe incluirse en la base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial.

Costas

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

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

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, y los artículos 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, 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 una tasa, como la tasa de exhibición prevista por la normativa portuguesa para el fomento de las artes cinematográficas y audiovisuales, debe incluirse en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial.

Firmas

* Lengua de procedimiento: portugués.